



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

정책학석사 학위논문

조세법령 새로 쓰기 사업에 대한
계량적 성과평가

- 부가가치세법을 중심으로 -

2018년 2월

서울대학교 대학원

행정학과 정책학전공

양 순 필

조세법령 새로 쓰기 사업에 대한 계량적 성과평가

- 부가가치세법을 중심으로 -

지도교수 정 광 호

이 논문을 정책학석사 학위논문으로 제출함

2017년 9월

서울대학교 대학원

행정학과 정책학전공

양 순 필

양순필의 석사 학위논문을 인준함

2017년 12월

위 원 장 홍 준 형 (인)

부위원장 박 정 훈 (인)

위 원 정 광 호 (인)

국문초록

조세법은 국내외 경제 환경이 복잡해지고 조세의 정책적 기능이 강화되어 수시로 개정되면서 일반 납세자가 이해하기 어려워지고 있다. 복잡하고 어려운 세법은 국민의 납세협력 비용을 높이는 등 법적 안정성과 예측 가능성을 저해한다. 이런 문제점을 인식한 영국, 호주 등 선진국은 조세법 다시 쓰기 사업을 실시하여 성공을 거둔 바 있다. 우리도 2011년부터 ‘조세법령 새로 쓰기 사업’을 실시하여 2013년 부가가치세법 개정을 시작으로 주요 세법 개정을 추진 중에 있다.

본 연구는 2013년 개정된 부가가치세법을 중심으로 조세법령 새로 쓰기 사업에 대한 성과평가를 시도하고 있다. 2015년에 전문가 설문조사를 통해 부가가치세법 개정에 대한 성과 평가를 한 바 있으나, 전문가들의 세법 지식에 기반을 둔 설문 중심의 주관적 평가라는 한계가 있어 본 연구에서는 지수 등 계량화된 성과평가를 시도하였다. 영국에서 개발된 조세복잡성 지수를 우리 제도에 맞게 수정하여 조세법령 새로 쓰기 사업 전후로 법령의 복잡성을 측정해 보고 이를 토대로 조세법령의 향후 개선 방향과 시사점을 도출해 보았다.

2013년 개정된 새로 쓴 부가가치세법, 2012년 1월과 2013년 1월에 각각 시행된 부가가치세법을 대상으로 성과 평가를 실시하였다. 조세복잡성 지수 계산 결과, 새로 쓴 부가가치세법이 가장 높은 것으로 나타나 개정 후에도 복잡성은 크게 개선되지 않았음을 알 수 있다. 동 지수를 ‘내재적 복잡성’과 ‘복잡성의 영향’으로 다시 나누어 계산해 본 결과 새로 쓴 부가가치세법이 내재적 복잡성에서 점수가 가장 높고, 복잡성의 영향에서 가장 낮게 나타난다. 내재적 복잡성이 가독성 지수나 법률 페이지 수 등 법률의 외형적 측면을, 복잡성의 영향은 납세협력 비용 등 법률의 실제 시행 효과를 평가한다고 할 수 있는데 법령을 가능한 상세하게 규정하는 과정에서 내재적 복잡성의 점수가 높게 나온 것으로 볼 수 있다. 그러나 법의 실제 시행 효과인 복잡성의 영향이 가장 낮은 것으로 나타

나 사업의 당초 효과가 어느 정도는 달성되었다고 판단된다. 다만, 조세복잡성 지수는 조사 대상 법률간의 비교를 통해 도출되는 상대값으로서 복잡성 여부만 비교 가능하고 복잡성의 정도까지는 알 수 없는 한계가 있다는 점을 감안할 필요가 있다.

조세복잡성 지수 외에도 부가가치세법 개정 전후를 기준으로 납세자의 세법 해석 사전답변 질의 내용을 바탕으로 성과를 평가하였다. 그 결과 사전답변 질의의 전체적인 건수 자체는 줄어드는 추세이나, 과·면세나 매입세액공제 여부, 사업 양도 등 부가가치세법에서 이슈가 되는 주요 질의가 전체 질의에서 차지하는 비중이 변함이 없어 법 개정에도 불구하고 납세자들은 이러한 부분들을 여전히 어렵게 느끼고 있다는 것을 알 수 있다.

조세법령 새로 쓰기 사업은 과세당국 중심의 세법에서 벗어나 납세자가 중심이 되는 법체계를 구축해야 한다는 앞으로의 조세정책방향을 제시하였다는 점에서 의의가 있다. 그러나 사업에 대한 성과평가 결과 당초 의도한 목적을 크게 달성하였다고 보기는 어렵다. 이에 따라 사업 추진 방식이나 내용과 관련하여 향후 개선 방안을 도출하여 보았다. 상위 법령과 하위 법령간 연관된 조문 번호 일치, 상시 전담팀을 통해 상시적 개혁 작업 추진, 우리 제도 실정에 맞는 조세법령 새로 쓰기 사업에 대한 성과평가 지수 개발, 주요 세법에 대한 새로 쓰기 사업이 종료되면 실체적 내용 개정을 통한 조세개혁을 추진하는 방안을 검토할 필요가 있다.

주요어 : 부가가치세법, 조세복잡성 지수, 성과평가, 조세법령 새로 쓰기

학 번 : 2015-24519

목 차

제 1 장 서론	1
제 1 절 연구의 목적과 의의	1
제 2 절 연구대상과 범위	4
제 2 장 선행연구의 검토	6
제 1 절 주요 선행연구와 관련 쟁점	6
1. 조세법령 새로 쓰기 사업 관련 선행연구	6
2. 조세법령의 복잡성을 측정한 선행연구	9
3. 제도 단순화·법령 명확화 관련 선행연구	10
제 2 절 선행연구의 한계	12
제 3 장 사업 개요 및 새로 쓴 부가가치세법의 특징 ..	14
제 1 절 조세법령 새로 쓰기 사업 개요	14
제 2 절 새로 쓴 부가가치세법의 특징	18
1. 부가가치세법 개정 취지	18
2. 부가가치세법 주요 개정 내용	20
제 4 장 연구방법론과 분석자료	26
제 1 절 연구 설계와 분석방법	26
1. 연구 설계	26
2. 분석 방법	27
제 2 절 분석대상과 자료	33

제 5 장 새로 쓴 부가가치세법에 대한 성과평가	35
제 1 절 조세복잡성 지수를 활용한 성과평가	35
1. 개요	35
2. 핵심 분석변수의 측정방법	36
3. 조세복잡성 지수 계산 방법론	46
4. 조세복잡성 지수의 계산	47
5. 조세복잡성 지수 계산 결과의 해석	55
제 2 절 세법 해석 질의 내용을 활용한 성과평가	58
제 6 장 결론	62
제 1 절 조세법령 새로 쓰기 사업에 대한 평가	62
1. 평가	62
2. 성과평가의 한계점	63
제 2 절 향후 개선방안	64
참고문헌	67
Abstract	73

그 립 목 차

[그림 1-1] 비교 대상 부가가치세법	5
[그림 3-1] 조세법령 새로 쓰기 사업의 수단과 목표	17
[그림 4-1] 연구 모형	27
[그림 4-2] 분석 대상 부가가치세법	34
[그림 5-1] 조세복잡성의 원인에 따른 구분	56

표 목 차

[표 3-1] 부가가치세법의 편제 개편	20
[표 3-2] 납세자가 찾기 쉽도록 조문을 세분화한 사례	21
[표 3-3] 조문 표현을 명확하고 알기 쉽게 정비한 사례	22
[표 3-4] 원칙 규정과 특례 규정의 분리 및 세분화 사례	23
[표 3-5] 중요한 사항을 법률로 상향 입법한 사례	24
[표 3-6] 복잡한 조문을 표로 풀어 쓴 사례	25
[표 4-1] 조세복잡성의 원인	28
[표 4-2] 복잡성 지수의 구성 항목 및 평가기준	29
[표 5-1] 「부가가치세법」 상 면세 대상 재화·용역	37
[표 5-2] 본 연구의 ‘정책 복잡성’ 측정 방법	39
[표 5-3] 설문 대상자 구성	40
[표 5-4] 본 연구의 ‘법률 복잡성’ 측정 방법	41
[표 5-5] 본 연구의 ‘운영 복잡성’ 측정 방법	42
[표 5-6] 본 연구의 ‘평균 자원비용’ 측정 방법	44
[표 5-7] 본 연구의 ‘총괄 영향’ 측정 방법	45
[표 5-8] 비교 대상 부가가치세법의 가독성 지수 비교	49

[표 5-9] 비교 대상 부가가치세법의 ‘법률 복잡성’ 비교	50
[표 5-10] 비교 대상 부가가치세법의 ‘운영 복잡성’ 비교	51
[표 5-11] 부가가치세법 관련 질의회신 등 건수 현황	53
[표 5-12] 비교 대상 부가가치세법의 ‘총괄 영향’ 비교	54
[표 5-13] 조세복잡성 지수 계산 결과	54
[표 5-14] 연도별 세법 해석 사전답변 질의 내용 분류	59

식 목 차

[식 4-1] 영국의 조세복잡성 지수 계산식	31
[식 5-1] 본 연구의 조세복잡성 지수 계산식	47

부 록 목 차

[부록] 전문가 설문조사 문항	70
------------------------	----

제 1 장 서론

제 1 절 연구의 목적과 의의

본 연구는 한국의 부가가치세법을 중심으로 조세법령 새로 쓰기 사업에 대한 성과평가를 시도하고 있다. 조세복잡성 지수를 활용하여 조세법령 새로 쓰기사업 전후로 조세법령의 복잡성을 측정해 보고, 이를 토대로 향후 조세법령 개선 방향의 시사점을 도출해 보고자 한다. 이러한 본 연구의 시도는 최근 세법에 대한 일반 국민의 이해와 수용이라는 관점에서 의의가 있다. 특히 조세법령 새로 쓰기 사업을 통하여 세법에 대한 국민의 이해도와 수용성, 신뢰도를 높이고, 조세행정의 투명성, 명료성, 효과성도 제고할 수 있는지 여부를 본 논문의 실증분석을 통하여 확인해 보고자 한다.

법 준수를 위해서는 법에 대한 충분하고 올바른 이해가 선행되어야 한다. 특히 세법의 경우에는 더욱 그렇다고 할 수 있다. 조세법은 단일 분야에 대해 방대한 내용을 규정하고 있고, 다른 법률보다도 국민 대부분의 일상생활과 밀접한 관련이 있으며 많은 영향을 미친다. 또한 소득세, 법인세, 부가가치세 등 주요 세금은 ‘신고납부 제도’에 따라 자기부과과세제도¹⁾(自己賦課課税制度)를 원칙으로 하므로 올바른 납세 의무의 이행을 위해서는 세법에 대한 납세자의 이해가 선행되어야 한다.

그러나 사회가 다원화되고 국내외 경제 환경이 복잡해짐에 따라 경제현실을 반영하고 규율하는 세법은 일반 납세자가 이해하기 어려워질 정도로 점차 복잡해져 가는 것이 사실이다. 특히 조세의 정책적 기능이 강조됨에 따라 정부가 매년 정기적으로 세법을 개정할 뿐만 아니라, 국회

1) 납세자가 세법에 따라 자신의 과세표준 및 세액을 1차적으로 확정하고 이를 정부에 신고함으로써 납세의무가 확정되는 제도(self-assessment system) (영화조세통람)

의원이 직접 발의한 세법 개정안의 수도 해마다 증가함에 따라 세법이 개정되는 경우가 과거보다 많아져 1년간 한 개 세법이 여러 차례 개정되는 경우도 적지 않다.

조세법 개정은 기존 세법에 실체적 내용 개정 사항을 추가하는 방식으로 이루어지므로 세법 체계는 소위 ‘누더기 법령’이라 불릴 만큼 점점 더 복잡해지는 실정이다. 특히 대부분의 세법은 도입된 이후 전면 개정이 이루어지지 않고 계속적으로 부분 개정되었다. 바뀌는 조항 위주로 개정되면서 세법 전체적으로는 체계가 틀어질 뿐만 아니라 표현의 일관성까지 흐트러지면서 정합성 및 통일성이 떨어지고(이상엽·홍우형, 2015), 불명확한 표현, 이중·삼중의 예외규정, 부칙 조항의 남용 등으로 일반인, 심지어 전문가 입장에서조차 가독성(可讀性)이 저하되는 문제(이전오·변혜정, 2011)가 발생한다. 조세법령이 복잡할 경우에는 국민의 납세협력 비용²⁾ 증가, 난해한 조문에 대한 교육비용 증가, 빈번한 조세불복으로 인한 불필요한 사회적 비용 소요, 조세행정비용 증가 등의 문제가 나타나며(이전오·변혜정, 2011) 결과적으로는 국민의 법적 안정 가능성과 예측가능성을 크게 훼손하게 된다.

이러한 상황은 비단 우리나라만의 문제는 아니다.

문제의 심각성과 해결 필요성을 절감한 영국³⁾, 호주⁴⁾는 어려운 세법 규정이 납세자의 순응 비용과 과세관청의 행정 비용 등을 증가시킨다는 인식에 따라 1990년대부터 세법 다시 쓰기(Tax Law Rewrite) 사업을 추진한 바 있다. 그리고 그 결과 영국의 경우 세법 다시 쓰기 사업에 연간 약 300만 파운드의 비용이 소요되었지만 연간 1,800만~7,000만 파운드 만큼의 효과를 얻을 것으로 추정⁵⁾되는 등 상당한 성과를 거둔 것으

2) 세금 납부 과정에서 증빙자료 수수와 보관, 신고서 작성과 제출, 세무조사 등으로 세금 이외에 납세자가 부담하는 경제적·시간적인 비용을 말한다. (국세청 보도자료, “국세청, 최초로 납세협력비용 측정결과 발표”, 2009.8.29)

3) 1996년부터 세법 고쳐 쓰기 사업(Tax Law Rewrite Project)을 추진하여 소득세법, 법인세법, 자본공제법 등을 개정하였다.

4) 1994년부터 세법개선 프로그램(Tax Law Improvement Program)에 따라 소득과세법을 개정하였다.

5) 영국의 경우 소득세법 다시 쓰기로 세무 종사자 1인당 1년 평균 3시간~1개

로 평가받고 있다(김완석·김진수, 2009).

미국에서는 대부분의 정부 문서(조세 법령 등 regulation 등 법률은 대상에서 제외)를 알기 쉽게 작성하도록 의무화하는 내용의 연방 법률인 “Plain Writing Act 2010⁶⁾”이 2010년 10월에 제정되기도 하였다. 이는 정부 문서 등을 명확하고 간결하게 표현함으로써 정부 정책에 대한 국민의 이해도와 신뢰도를 높이는데 그 목적이 있다고 하겠다(류성진, 2012).

이에 따라 우리나라의 경우에도 2011년부터 기획재정부 세제실에서 추진한 것이 ‘조세법령 새로 쓰기 사업’이다. 동 사업은 현행 법령의 실제적 내용은 유지하되, 체계성·명확성을 개선하여 납세자의 이해도를 제고하는데 목적을 두고 정부·민간이 공동으로 추진하였다. 그 첫 결과로 부가가치세법을 2013년에 전면 개편하여 같은 해 7월 1일 시행하였다. 이는 1976년에 제정된 이후 전부 개정된 적이 한 번도 없었던 부가가치세법·시행령·시행규칙을 37년 만에 전면 개편한 것이다⁷⁾.

새로 쓴 부가가치세법의 주요 개정 내용은 다섯 가지로 요약할 수 있다. 우선 법률 체계를 다른 세법에 맞추어 동일하게 정비하였다. 다른 세법처럼 목적 조문을 신설하여 법령 해석의 기본 원칙을 제시하였고, 법 내용을 전체적으로 파악할 수 있도록 편제를 세분화하였다. 또한 각 규정에 산재되어 있는 정의 조항에 대해서는 납세자가 한 번에 파악할 수 있도록 법률 서두에 정의 규정을 신설하여 일괄 정리하였다. 둘째로 조문 표현을 명확하고 알기 쉽게 정비하였다. 공급시기, 부수재화와 용역의 범위를 법률에 명확하게 규정하거나, 과세표준과 공급가액의 혼용을 명확히 정리하고 납세자가 이해하기 쉽도록 조문 제목을 바꾼 것을 예로 들 수 있다. 셋째로 원칙과 특례 규정을 분리하고 상호 연관된 조문은

월 평균 1시간만큼 소요하는 시간이 절약되며 이를 수치로 환산하여 계산한 결과이다(김완석·김진수, 2009).

6) 정부 문서(regulation은 제외)를 명확하고 간결하게 작성토록 각 연방기관에 책임과 의무를 부여함으로써 정부 업무에 대한 일반 국민의 이해를 돕고 정부의 책무성과 효과성을 높이는데 법의 목적을 두고 있다(류성진, 2012).

7) 기획재정부 보도자료, “알기 쉽게 새로 쓴 부가가치세법 7월 1일 시행”, 2013.7.1.

같이 배열하는 등 조문을 찾기 쉽게 재배열하였다. 넷째로 납세자의 권리, 의무와 관련된 중요한 사항은 시행령에서 법률로 상향 입법하였다. 마지막으로 말로 서술되어 있는 산식을 계산식이나 표를 활용하여 시각화하였다⁸⁾.

부가가치세법이 전면 개정되어 시행된 지 올해로 4년이 경과하였다. 이 법이 납세자의 이해도를 제고함으로써 납세협력 비용을 줄이는 등 당초 의도하였던 효과를 달성하고 있는지 파악하는 성과평가가 매우 중요한데, 4년이란 시행 기간은 성과평가를 실시할 수 있을 만큼의 충분한 기간이라 하겠다. 성과평가를 통해 부가가치세법의 개정 효과를 평가하고 더 나아가서는 조세법령 새로 쓰기 사업의 장기 전략과 계획을 재점검해 볼 수 있을 것이다. 즉, 소득세법, 법인세법⁹⁾, 국세기본법, 국세징수법, 상속세 및 증여세법 등에 대한 새로 쓰기 사업을 지속 추진 중이므로 부가가치세법 개정에 대한 성과평가 결과에 따라서는 나머지 세법의 개정 효과를 높일 수 있는 방안을 강구하거나 이들 세법들의 개정 방향을 수정·보완할 수도 있을 것이다.

제 2 절 연구대상과 범위

본 연구의 성과평가 대상은 조세법령 새로 쓰기 사업으로 사업의 첫 성과물인 부가가치세법이다. 2013년에 전부 개정한 부가가치세법을 대상으로 성과를 평가하여 조세법령 새로 쓰기 사업의 목적을 달성할 수 있었는지를 살펴보고자 한다.

주요한 성과평가 대상 부가가치세법은 2013년 7월 1일부터 시행한 부가가치세법(법률 제11873호), 부가가치세법 시행령(대통령령 제24638호), 부가가치세법 시행규칙(기획재정부령 제355호)이다.

8) 기획재정부, “새로 쓴 부가가치세법 내용 교육자료”, 2013

9) 소득세법, 법인세법은 새로 쓴 법안을 2013년에 국회에 제출하였으나, 국회 상임위에서의 논의가 진전되지 않음에 따라 19대 국회 회기 종료로 2016년 4월 폐기되었다. 20대 국회에 개정안을 새로이 제출할 예정이다.

이에 대한 비교 대상은 전부 개정하기 전 2개년도 부가가치세법이다. 전부 개정 바로 전인 2013년 1월 1일 시행된 부가가치세법(법률 제11608호)·시행령(대통령령 제24359호)·시행규칙(기획재정부령 제329호)과 2012년 1월 1일 시행된 부가가치세법(법률 제11129호)·시행령(대통령령 제23595호)·시행규칙(기획재정부령 제269호)이다.

전부 개정된 부가가치세법의 개정 효과를 평가하기 위해 비교 대상 부가가치세법을 [그림 1-1]과 같이 구분하고 각각의 법률에 대해 제4장의 분석 방법을 통해 성과를 평가할 것이다.

[그림 1-1] 비교 대상 부가가치세법

<2012.1.1. 시행>	<2013.1.1. 시행>	<2013.7.1. 시행> (새로 쓴 부가가치세법)
부가가치세법 (법률 11129호)	부가가치세법 (법률 11608호)	부가가치세법 (법률 11873호)
부가가치세법 시행령 (대통령령 23595호)	부가가치세법 시행령 (대통령령 24359호)	부가가치세법 시행령 (대통령령 24638호)
부가가치세법 시행규칙 (기획재정부령 269호)	부가가치세법 시행규칙 (기획재정부령 329호)	부가가치세법 시행규칙 (기획재정부령 355호)

성과평가를 위해 필요한 부가가치세법·시행령·시행규칙 조문 등은 법제처가 운영하는 국가법령정보센터(www.law.go.kr)의 법령 자료를 활용한다. 또한 성과평가 과정에서 필요한 통계자료는 국세청이 운영하는 ‘국세통계 홈페이지’(stats.nts.go.kr)와 국세청이 매년 발간하는 ‘국세통계연보’상의 자료를 사용한다. 그리고 부가가치세법과 관련된 사전답변, 질의회신 등의 내용은 ‘국세법령정보시스템’(txsi.hometax.go.kr)을 활용한다.

제 2 장 선행연구의 검토

제 1 절 주요 선행연구와 관련 쟁점

1. 조세법령 새로 쓰기 사업 관련 선행연구

‘조세법령 새로 쓰기 사업’에 대한 성과평가와 관련된 선행연구는 한 건¹⁰⁾에 그치고 있다. 이는 동 사업이 시작된 지 오랜 기간이 지나지 않았고 부가가치세법 외에는 개정된 법률이 없기 때문인 것으로 보인다. 동 연구는 부가가치세법을 전면 개정하여 시행(2013년 7월 1일)한 지 2년 정도가 지난 2015년에 이상엽·홍우형(2015)이 평가한 것으로 새로 쓴 부가가치세법을 종합적으로 평가하는 것에 중점을 두면서 편제 개편, 조문의 명확화, 중요 사항의 법률 상향 입법화, 조문 세분화 등 주요 특징을 중심으로 각각의 성과를 평가하고 개선사항을 검토하였다. 연구 방법으로는 법 담당자나 교수 등 조세 전문가와 실수요자¹¹⁾를 대상으로 한 설문조사와 심층 면접 방법을 채택하였다.

설문조사와 심층 면접 방법을 통한 평가 결과 전문가들은 대체로 동 사업으로 부가가치세법이 더욱 체계적으로 명확하게 개선되었다는 점에서는 의견의 일치를 보인다. 특히 납세자의 권리와 의무에 중요한 영향을 미치는 사항 중에서 기존에 하위법령에 있는 사항을 상위 법령으로 올리거나 예규 등 법령 해석 사항을 명시적으로 법령화한 점이 분쟁의 소지를 줄였다고 평가한다. 그러면서도 법 내용의 실체적인 변경 없이 체계 등의 형식상의 개선에 그친 점, 일반인이 아닌 세무 전문가 위주로

10) 이상엽·홍우형, “조세법령 새로 쓰기 사업성과 평가 및 개선방안 연구”, 2015

11) 법학자 등 학계 7명, 세무대리인 및 관련 종사자 28명, 부가가치세법 및 그 외 세법 다시 쓰기 연구 수행자 13명 등 총 48명을 대상으로 하였다.

개정을 하여 여전히 일반인 입장에서는 세법을 해석하기에 어렵다는 점을 한계로 지적하고 있다.

우리나라보다 조세법령 새로 쓰기 사업을 먼저 시행한 외국의 사례에 대한 연구를 살펴보면 다음과 같다.

뉴질랜드에서 추진되었던 ‘소득세법 다시 쓰기 사업’에 대한 성과 평가 연구이다. 1992년에 시작된 뉴질랜드의 소득세법 다시 쓰기 사업은 4단계에 걸쳐 소득세법을 개정하는 과정을 거치면서 2007년에 Income Tax Act 2007 제정을 끝으로 종료되었다. 해당 사업에 대한 성과평가를 위한 연구는 2가지로서 ‘Flesch Reading Ease Score’와 ‘Cloze Procedure Method’ 방법으로 평가를 한 것을 들 수 있다(변혜정, 2012).

Flesch Reading Ease Score는 가독성을 계산하는 것으로서 $206.835 - 0.846w_l - 1.015s_l$ (단, w_l =100 단어 당 음절의 개수, s_l =평균 문장의 길이)으로 계산되고¹²⁾, 수치는 0과 100 사이에서 결정되며 100에 가까울수록 더 읽기 쉬운 문장이라 할 수 있다. 변혜정(2012)은 이 방법을 사용하여 평가한 결과 소득세법 조항 중 핵심조항과 재정비된 구문의 가독성은 법 개정 전 점수가 2점에서 법 개정 후에는 16으로 향상된 것으로 나타난다. 그러나 16점이라는 수치는 대학 졸업 이상 수준이 되어야 이해가 가능한 수준에 해당되므로 사업 이후에도 여전히 가독성이 향상되지는 않았다고 평가한다. 특히 전체 조항 중에 해석 조항의 경우에는 45점으로 훨씬 높은 수치를 나타내면서 사업 이후에도 여전히 가독성이 떨어진다는 점을 지적하고 있다

Cloze Procedure Method에 의한 평가¹³⁾는 법률상의 문단에서 매 5번

12) L.M.Tan and G.Tower, “The Readability of Tax laws: An Empirical Study in New Zealand”, Australian Tax Forum 355, 1992; 변혜정 「알기 쉬운 조세체계 구축방안에 관한 비교법적 접근(뉴질랜드의 Income Tax Law Rewrite Project)을 중심으로」 2012, p209에서 재인용

13) 변혜정(2012)에 따르면 이 방법은 법률상의 문단에서 매 5번째 단어를 삭제하고 조세전문가들을 대상으로 해당 란의 단어를 채우도록 하는 방법으로 해당 실험에서는 2004년 소득세법 16쪽, 1976년 소득세법 8쪽에 대해 적용하였고 평가 결과는 발췌 부분에 대한 평균 이해도(%)로 나타난다고 한다.

째 단어를 삭제하고 조세전문가들을 대상으로 해당 빈 칸의 단어를 제시하도록 하는 방법이다. 이 연구에서는 2004년 소득세법 16쪽, 1976년 소득세법 8쪽에 대해 적용하였고, 평가 결과는 발췌 부분에 대한 평균 이해도(백분율)로 나타난다(변혜정, 2012). 이 방법을 적용하여 평가한 결과 개정 전 1976년 법률에 대한 이해도는 62.5%인 반면 2004년 법에 대한 이해도는 68.1%로 나타나 세법 다시 쓰기 사업에 따라 법을 개정한 후 이해도가 더 높다는 결과를 보여 준다¹⁴⁾.

마지막으로 조세법령은 아니지만 일반 법령을 대상으로 알기 쉽게 고쳐 쓰는 사업의 평가를 위한 연구도 있다.

2011년 조세법령 새로 쓰기 사업이 본격적으로 시작되기 전에도 비슷한 사업은 진행되고 있었다. 법제처의 ‘알기 쉬운 법령 만들기 사업’으로 2005년부터 지금까지 국내의 모든 법령을 대상으로 알기 쉽게 만드는 사업을 진행 중에 있다. 이 사업은 법률의 한글화, 어려운 법률 용어와 일본식 표현 순화, 한글 맞춤법에 따른 정확하고 자연스러운 법 문장의 구성, 법 체계 간결화 등에 초점을 맞추고 있다.¹⁵⁾ 그러나 이 사업은 사업 목적이나 사업 범위, 그리고 모든 법령을 대상으로 추진한다는 점에서 세법만을 대상으로 하는 ‘조세법령 새로 쓰기 사업’과는 다르다.

법제처 사업의 성과를 평가한 연구로는 한국 리서치의 인식조사¹⁶⁾가 있다. 인식 조사는 크게 두 가지로 나뉘는데 사업의 필요성, 사업의 인지도, 향후 추진 사항 등 알기 쉬운 법령 만들기 사업과 관련된 사항과 법제처의 법령심사 방법의 문제점, 법제 교육방법에 대한 의견 등 법제 업무에 대한 인식으로 구성된다.

조사 결과에 따르면 전체 응답자 438명 중 85.7%가 법령 이용 과정에

14) J.Harrison, “The Readability of the Income Tax Act 2004: A Report to Inland Revenue for the Rewrite Advisory Panel”, 2006; 변혜정 「알기 쉬운 조세체계 구축방안에 관한 비교법적 접근(뉴질랜드의 Income Tax Law Rewrite Project)을 중심으로」 2012, p211에서 재인용

15) 법제처(www.moleg.go.kr), “알기 쉬운 법령 만들기 사업개요” 참조

16) 한국리서치(2012)에서 조사하여 발표한, 「알기 쉬운 법령 만들기 사업 및 법제처에 대한 인식조사 결과 보고서」로 일반 국민 275명, 중앙행정기관 공무원 107명 등 총 483명으로 대상으로 web survey 방식으로 조사를 하였다.

서 용어나 문장이 어려워 이해하기 쉽지 않았다고 하였고, 알기 쉬운 법령 만들기 사업에 대해 86%의 응답자가 들어본 적이 있다고 응답하여 사업의 인지도는 높은 것으로 나온다. 그럼에도 불구하고 여전히 문장이 길고 복잡하여 법령을 어렵게 느낀다는 의견이 많이 나왔고, 이에 따라 어려운 전문 용어를 알기 쉽게 풀어 쓰는 정비 작업을 우선적 개선 사항이라고 지적하는 의견이 상당히 많았다. 특히, 일본식 용어나 표현, 전문 용어, 외국어, 길고 복잡하게 꼬인 문장 등은 정비가 필요하다고 하였다. 법제처의 법제 업무에 대한 인식과 관련된 조사결과는 본 연구와는 관련이 없으므로 생략한다.

2. 조세법령의 복잡성을 측정한 선행연구

조세법령의 복잡성을 측정한 연구도 있다.

석기준(1998)¹⁷⁾은 소득세법의 복잡성을 측정하였다. 이 연구는 일반적으로 세법 복잡성을 측정하는 방법은 없다는 점을 지적하며, 전문가들에 대한 설문조사를 통해 세무사 등 관련 분야 전문가들이 인식하는 소득세법의 복잡성 수준을 측정하고 복잡성을 결정하는 요인을 분석하고 있다.

구체적으로는 소득세법을 구성하는 주요 항목을 사업소득, 근로소득, 이자소득 등 소득의 구성, 각종 소득공제나 세액공제로 구분하고 이들에 대해 전문가들이 점수를 부여하도록 하여 복잡성의 정도를 측정하였다. 또한 세법의 복잡성에 영향을 미치는 요인을 규정 적용의 모호성, 계산과정의 복잡성, 법률의 빈번한 개정, 기장과 보고양식이 특별하거나 불확실한 경우 등 5가지 요인으로 나누어 분석하였다.

연구 결과 수입금액증가 세액공제가 가장 복잡성이 큰 항목으로, 종합소득공제 항목 중에서 기본공제가 가장 단순한 것으로 나타났다. 이와 함께 복잡성에 영향을 미칠 것으로 예상되는 5가지 요인 중 법령의 빈번한 개정이 가장 큰 영향을 미치는 반면, 보고서 양식은 영향을 가장 적게 미치는 것으로 분석하고 있다.

17) 석기준, “소득세법의 복잡성 측정에 관한 연구”, 1998

또 다른 연구로 법인세법의 복잡성을 분석한 연구¹⁸⁾도 있다. 이 연구도 앞의 연구와 마찬가지로 전문가들을 대상으로 법인세법 내용을 구성하는 항목별로 복잡성을 측정하고 각 항목에 영향을 미치는 요인을 분석하였다. 복잡성 점수는 전문가들로 하여금 가장 단순할 경우의 1점부터 가장 복잡할 경우의 100점까지 부여하도록 하였다. 손익의 귀속사업년도, 접대비, 기부금, 감가상각, 소득처분 등 법인세법을 내용별로 구분한 14가지 항목에 대해 평가한 결과 ‘부당행위계산부인¹⁹⁾(不當行爲計算否認)’ 항목의 복잡성이 가장 높게, 손금항목 중 기부금의 복잡성이 가장 낮은 것으로 나타났다. 이와 함께 계산과정, 변경, 모호성, 기장, 상세성, 열거주의 등 복잡성을 야기하는 요인으로 열거한 항목 중에서 전문가들은 계산과정을 법인세법이 복잡한 주요한 원인이라고 지적하고 있다.

3. 제도 단순화·법령 명확화 관련 선행연구

조세법령을 쉽게 새로 쓰는 사업에 대한 성과평가는 많지 않으므로 제도를 단순화하거나 법령을 명확화한 사업의 성과평가와 관련된 선행연구들을 살펴보는 것도 의의가 있다고 하겠다. 다만, 법이나 제도 개선과 관련하여 분석한 연구의 경우에도 제도를 개선을 하였을 경우를 상정하여 기대효과를 나열하거나 예측하는 내용들로서 실제로 제도 개선이나 법령을 개정하고 난 후의 성과를 평가하는 연구들은 찾기가 어려웠다.

첫째, 재량권 행사의 요건 규정의 명확화를 위해 시작된 법령정비사업의 대표적 사례인 기부금품모집 규제법에 대한 효과분석 연구²⁰⁾가 있다. 박영도·김재광(2005)은 법안이 개정되기 전 정부안, 2개의 의원입법안 등 3개 개정안의 효과를 분석하여 ‘목표 도달 가능성’과 ‘경제적 효과’와 ‘이해 가능성’을 기준으로 평가하였다. 우선 목표도달 가능성은 개정안이 달

18) 이승하·이윤원, “법인세법의 복잡성과 그 결정요인”, 2000

19) 법인 등의 회계처리나 행위가 세무 계산상 조세를 부당하게 감소시킬 목적으로 행해진 것으로 판단될 경우 그 행위나 계산에도 불구하고 이를 인정하지 않는 것을 말한다(rejection of unfair act and calculation). (영화조세통람)

20) 박영도·김재광, “재량행위 투명화에 따른 법령정비효과분석기법 연구”, 2005

성하고자 하는 목표를 기준으로 3개 법안에 대해 전문가 자문회의를 개최하여 설문조사하였고 정부안이 가장 높은 순위를 달성하였다. 나머지 2개의 효과분석은 목표 도달 가능성이 가장 높게 나타난 정부안에 대해서만 실시하였다. 경제적 효과는 일종의 비용-편익분석으로 정부의 법안 발의비용, 국회 입법비용 등을 비용 항목으로, 기부심사 위원회 축소의 편익, 관련 모집자 절차 비용 감소 등을 편익 항목으로 계산하였고, 그 결과 비용이 편익을 초과하는 것으로 나타났다. 마지막 이해 가능성 기준은 법 적용 대상자들의 규정에 대한 이해 가능성을 측정하는 것으로 관련 연구진 회의에서 개별적으로 제시한 의견의 평균치를 계산하여 평가하였다. 그 결과 개정안이 조문 상세화, 문장 구성의 단순화 등을 통해 기존 법률보다 이해가능성 측면에서 향상되었다고 결론내리고 있다.

박영도·김재광(2005)은 법률 개정 효과를 목표 도달 가능성, 경제적 효과 등 다각도로 분석하였다는 점에서 다른 연구들과 차별성이 있다고 하겠다.

둘째로 지방세법의 분법²¹⁾에 대한 선행연구²²⁾가 있다. 이 연구는 지방세법을 기존 통합법에서 3개법으로 나누어 시행한 후 1년이 지난 시점에서 성과를 분석한 것이다. 지방세 분법 전에는 효과를 예상하는 연구는 많았으나, 분법 이후의 성과와 효과를 분석한 연구는 많지 않다는 점에서 이 연구는 의의가 있다.

안경봉(2010)은 기존의 통합된 지방세법에서 세목별 과세요건은 지방세법에, 조세감면은 지방세특례제한법에, 납세자구제 및 조세범처벌 등 기본적인 사항은 지방세기본법 등 법 목적에 맞게 재배치하여 납세자가 쉽게 찾도록 하였고, 여러 세목 통합으로 중복 과세문제를 해결하였으나, 내용적 측면에서 여전히 부족한 권리구제 문제, 국가와 지자체간 세수불균형 문제 등은 해결 못하였다고 지적한다.

21) 지방세법은 1949년 제정 이후 62년간 하나의 법으로 운영되다가 복잡한 법 체계에 따른 혼란, 세정환경 변화에 대한 대응능력 저하 등의 이유로 2010년 2월에 지방세기본법, 지방세법, 지방세특례제한법의 3개 법으로 나누어졌다.

22) 안경봉, “지방세 분법시행에 따른 문제점 및 개선방안”, 2010

제 2 절 선행연구의 한계

이상엽·홍우형(2015)의 연구는 조세법령 새로 쓰기 사업의 성과를 평가한 유일한 선행 연구라 할 수 있다. 조세법령 새로 쓰기 사업 자체만의 평가에 그치지 않고 법령이나 제도 개선 후에 성과를 평가한 연구가 거의 없고, 더군다나 조세법령 새로 쓰기 사업에 대한 최초의 성과평가라는 점에서 연구의 의의가 크다고 하겠다. 그럼에도 불구하고 설문조사 방법을 채택함으로써 다른 성과 평가들과 차이점이 크지 않고, 일반 납세자가 아닌 세법을 주로 접하는 전문가 위주로 조사를 한 점, 설문 대상자도 48명으로 많지 않은 점을 한계라 지적할 수 있다. 특히 세법을 주로 접하는 전문가 위주로 조사함으로써 부가가치세법을 조세법령 새로 쓰기 사업을 통해 납세자 입장에서 알기 쉽게 고쳤는지 여부보다는 세법에 대한 전문 지식이 많은지 여부에 따라 평가 결과가 좌우될 수도 있는 점이 연구의 한계라고 할 수 있다.

L.M.Tan and G.Tower(1992)와 J.Harrison(2006)은 전문가 설문조사가 아닌 계량적 성과평가 방법을 사용하였고, 사용된 계량적 성과평가 방법 모두 결과를 이해하기 쉽게 나타낸다는 점에서는 의의가 있다.

그럼에도 불구하고 L.M.Tan & G.Tower(1992)와 J.Harrison(2006) 모두 한계가 있다. Flesch Reading Ease Score를 활용한 평가 방법은 단어 수나 문장 길이에 따라 그 결과가 결정되지만, 단어 수 외에 법의 체계, 문장의 복잡성 등 가독성 지수에 영향을 미치는 다른 다양한 요인들은 이 연구에서 전혀 고려하고 있지 않다. 그리고 Cloze Procedure Method를 활용한 연구 방법은 법령의 빈칸을 채울 수 있는지 여부로 평가함으로써 그 여부만 결과로 알려줄 뿐, 이해도가 높고 낮은 원인에 대해서는 제시하지 못하는 점(변혜정, 2012)이 한계라 하겠다.

법제처의 알기 쉬운 법령 만들기에 대한 인식조사(한국리서치, 2012)는 법제처의 의뢰로 중앙 및 지방 공무원 208명, 일반 국민 275명 등 총 483명을 대상으로 조사한 것이고, 사업의 성과 평가 보다는 법령 이용 시 어려움을 겪었던 정도, 해당 사업의 인지도, 개정 전후 개선 정도, 동

사업에서 중점 추진이 필요한 분야 등 해당 사업에 대한 인식도 조사에 중점을 두고 있다. 특히 법제처의 정부 입법 과정 및 법령 심사 방법의 문제점, 공무원 법령 집행과정의 문제 예방 및 해결 방안, 법제처의 입법 지원 등 법제처 업무 전반에 대한 인식조사도 병행함에 따라 알기 쉬운 법령 만들기라는 사업의 성과만 평가한 것으로 보기는 어렵다.

석기준(1998)과 이승하·이윤원(2000)은 현행 세법의 주요 구성 항목을 중심으로 복잡성을 통계적 방법을 활용하여 측정하고 복잡성의 원인을 요인별로 나누어 분석한 점에서 의의가 있다고 하겠다.

그럼에도 불구하고 연구 당시 시행 중인 소득세법이나 법인세법을 기준으로 조세법의 복잡성의 원인을 파악하는데 그 목적을 두고 있고, 세무 전문가들에 대한 설문조사를 토대로 연구 분석을 진행하였다는 점에서 주관적인 평가 방법으로서 객관적 자료를 활용한 계량화된 성과평가라고 보기는 어렵다.

박영도·김재광(2005)은 기부금품모집 규제법에 대한 효과를 분석함에 있어 실제 개정된 법률이 아닌 개정안을 대상으로 하여 평가를 하고 있고, 시간·비용상의 이유로 설문조사보다는 실제 연구진을 대상으로 의견을 묻는 형식을 취하고 있는 점이 한계라 할 수 있다. 특히 본 연구와 관련이 있는 ‘이해 가능성’에 대한 평가도 계량적인 평가 방법이 아닌 용역 연구진을 대상으로 회의를 통해서 성과를 평가하는데 그치고 있다

마지막으로 안경봉(2010)의 지방세법 분법에 대한 평가도 관련 전문가 설문 연구 결과나 계량적 성과평가 방법을 적용한 연구가 아니라 지방세 분법 이후의 문제점과 개선방안에 대해 연구자 본인이 전문가로서의 견해를 열거하였다는 점에서 제도 개선 후의 개정 효과를 엄밀하게 평가한 연구라고 보기는 어렵다.

제 3 장 사업 개요 및 새로 쓴 부가가치세법의 특징

제 1 절 조세법령 새로 쓰기 사업 개요

아담 스미스가 자신의 저서 ‘국부론’에서 확실성(certainty)과 지불의 편의성(convenience)을 조세의 4가지 일반 원칙²³⁾으로 강조한 것처럼 조세법의 복잡함과 어려움에 대한 시정 필요성은 오랜 기간 꾸준히 제기되어 왔다. 사회가 점차 다원화되고 복잡해짐에 따라 경제와 사회 현상을 반영하고 이를 규율하는 세법도 점차 어려워지는 것은 어찌 보면 당연하다 하겠다. 그러나 회계학이나 상법 등 세법에 대한 전문 지식을 바탕으로 세법 내용을 이해하는 것은 별론으로 하더라도, 불명확한 표현, 이중·삼중의 예외 규정 등 세법 특유의 복잡성으로 인해 납세자가 세법을 한번에 읽고 해석하기가 쉽지 않은 것도 사실이다. 더군다나 근래에 들어서는 하나의 세법이 매년 수시로 개정되는 경우도 있어 납세자 입장에서 개정 내용만 파악하기에도 한계가 있다.

전병목·박명호(2007)²⁴⁾은 실제 납세자들의 조세제도에 대한 이해도가 낮아 자신이 납부하는 세금에 대해 잘 모르는 납세자의 비율이 62.8%에 이른다는 점을 지적하고 있으나, 굳이 이를 거론하지 않더라도 일상에서 세금과 관련된 일은 복잡하고 어려워 세무사 등 전문가의 도움에 의지하는 경우가 흔하다. 이는 결과적으로 납세자의 납세협력비용을 높이게 된다. 국세청이 발표한 2011년 납세협력비용은 9조 8,878억원으로 전체 GDP(1,235조원) 대비 약 0.8% 수준²⁵⁾에 이르는 등 그 비용의 규모는 상

23) 아담 스미스, 「국부론」(범우사, 2010), pp.414~417

24) 2007년 2월 조세연구원은 전국의 30대 이상 1,083명의 납세자를 대상으로 전화 설문을 한 결과, “세금에 대해 얼마나 이해하고 있다고 생각하십니까?”라는 질문에 자신이 납부하는 세금에 대해 잘 모르는(대체로 잘 모른다, 전혀 모른다) 납세자의 비율이 62.8%에 달하였다.

당하다고 하겠다.

이러한 문제 인식에 따라 2011년부터 조세법령 새로 쓰기 사업을 새로이 시작하게 되었다. 사실 그 동안 세법을 명확하고 알기 쉽게 쓰는 사업은 ‘조세법령정비 5개년 계획(1982년~1986년)’, ‘세법 체계와 내용을 알기 쉽게 정비하는 작업(2000년~2002년)’, ‘바람직한 조세체계 구축(2007년)’ 등의 사업을 통해서 여러 차례 진행되었다. 또한 법제처가 2006년부터 추진한 ‘알기 쉬운 법령 만들기 사업’을 통해서도 일부 세법을 대상으로 알기 쉽게 만드는 사업이 진행되기도 하였다. 그러나 세법을 대상으로 추진한 사업들은 해당 사업을 전담하는 인력과 예산이 갖추어지지 않았고 장기적인 계획이 아니라 임시방편으로 추진(이전오·변혜정, 2011)되었기 때문에 성공을 거두지 못했거나 중단되었다. 또한 법제처 사업의 경우에는 세법만을 대상으로 한 사업이 아니고 어려운 법률 용어와 일본식 표현 등을 순화하는데 목적을 두었으므로 조세법령 새로 쓰기 사업과는 사업 목적 측면에서 다르다고 하겠다.

조세법령 새로 쓰기 사업 추진을 위해 기획재정부 세제실 내에 변호사나 회계사 등 전문 인력을 중심으로 ‘조세법령 새로 쓰기 사업’을 전담할 ‘조세법령개혁팀²⁵⁾’을 조직하였다. 기존에 추진된 사업들이 전담 인력과 부서가 없어 각종 현안과 우선 순위에 밀려 중단될 수밖에 없었고, 장기간의 계획보다는 짧은 시간에 임시변통으로 추진하려고 하여 중단될 수밖에 없었다는 인식에 따라 설치하였다. 조세법령 새로 쓰기 사업은 ‘조세법령개혁팀’이 중심이 되어 추진하되, 외부의 국문학자, 세법 전문가의 용역을 통해 추진하였다. 특히 세법 수가 많고 세법 상호간에도 내용이 매우 복잡하게 얽혀있다는 점에도 불구하고 기존 사업들이 짧은 기간에 실적을 달성하기 위해 성급하게 추진된 측면이 있는 점을 감안하여 장기적인 계획을 세워 단계적으로 차근차근 추진하기로 한 것이다.

가장 이상적인 조세법령이란 납세자가 법령을 처음부터 끝까지 읽고서 본인이 납부해야 할 세액이 얼마인지를 산출할 수 있을 정도로 납세자 입장에서 명확하고 알기 쉽게 쓰인 법령(이상엽·홍우형, 2015)일 것이

25) 국세청 보도자료, “납세협력 비용 5년간 15% 감축한다”. 2013.10.16.

26) 2017년 9월 현재 변호사, 회계사 등 총 6명의 세법 전문가로 구성됨

다. 그러나 현실적으로는 이러한 법령을 만들기가 어렵고 그러한 사례를 찾아보기도 쉽지 않다.

그렇다면 납세자 입장에서 알기 쉬운 법령이란 무엇일까? 예측 가능하고(predictability), 표현이 명료해야 하며(expression), 법령의 복잡성이 의도한 목적을 달성하기 위해 반드시 필요한 정도에 그쳐야 한다는 비례성(proportionality)과 함께 일관성(consistency), 그리고 납세자의 순응(compliance), 행정편의(administration)를 갖추는 동시에 다른 세법과도 잘 어울려야(coordination)할 것이다²⁷⁾. 이러한 원칙을 기본 바탕으로 하여 ‘조세법령 새로 쓰기 사업’은 기존의 복잡하고 어려운 조세법령을 납세자인 국민의 입장에서 보아 읽기 쉽고, 찾기 편하게, 이해하기 쉽도록 새로이 쓰는데 중점을 두었다.

다만, 조세법령 새로 쓰기 사업은 세법의 내용을 전면적으로 완전히 다시 구성하는 조세개혁(tax reform)(이상엽·홍우형, 2015)은 추진하지 않기로 하였다. 즉, 실체적 내용은 유지²⁸⁾하되 체계성과 명확성을 개선하여 알기 쉽게 쓰는데 중점을 두었다. 법률 체계를 다른 세법의 편제와 동일하게 하고, 조문을 찾기 쉽게 정리·재배열하며, 납세자의 권리·의무와 관련된 중요한 사항은 법률로 상향 입법하고, 복잡하고 긴 조문은 단순화하며, 계산식 및 도표를 활용하여 시각화하는 것 등을 주요 추진 방향²⁹⁾으로 설정하였다. 실체적 내용 개정까지 추진할 경우에는 조세법령 새로 쓰기 사업이 조세 정책적 이슈에 함몰되어 국회 논의 과정 등에서 교착상태에 빠질 수도 있고 사업의 취지 자체도 퇴색될 우려가 있는 점

27) Victor Thuronyi, et al., “Tax Law Design and Drafting”, 2000. Cooper, G.S., “Themes and issues in tax simplification”. Australian Tax Forum, vol 10, 1993; 이진오·변혜정, “알기 쉬운 조세체계 구축방안에 관한 연구”, 2011, p10에서 재인용.

28) 이진오·변혜정(2011)은 영국의 Tax Law Rewrite Project의 경우에는 법률 내용의 사소한 변경(minor changes)만 허용하였고, 2007년, 소득세법 다시쓰기 사업을 완성한 뉴질랜드는 입법자가 가진 원래 의도가 그대로 유지되어야 된다는 인식에 따라 실체적 내용 개정은 지양하였다고 한다.

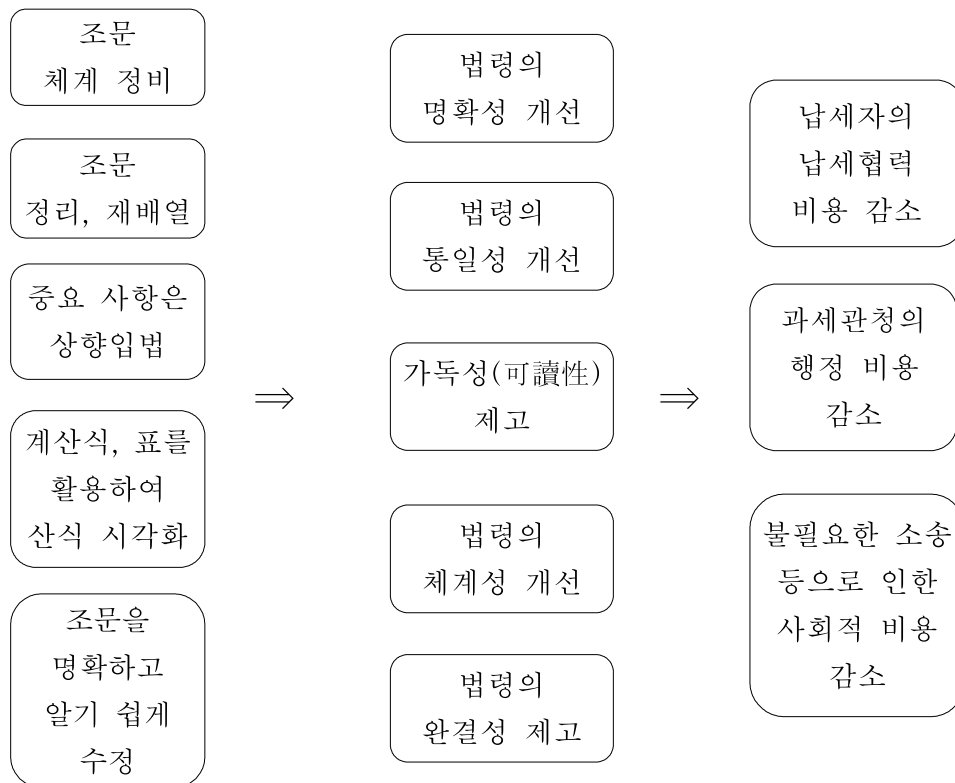
29) 기획재정부, “새로 쓴 부가가치세법 내용 교육자료”, 2013

을 감안한 것이다.

조세법령 새로 쓰기 사업은 한마디로 시간이 흐를수록 점점 어려워지고 복잡해지는 세법을 납세자의 눈높이에 맞추어 조문은 찾기 쉽고 내용은 이해하기 편하도록 명확하고 알기 쉽게 고쳐 쓰는 것(오종현 외 2인, 2015)이라 하겠다. 이를 통해 세금과 관련된 분쟁을 줄이는 등 납세자의 납세협력비용을 낮추고 과세관청의 행정비용을 줄임으로써 궁극적으로는 국민의 법적 안정성과 예측가능성을 좀 더 높일 뿐만 아니라 정부 정책에 대한 국민의 신뢰도도 제고하는데 그 목적을 두고 있다.

조세법령 새로 쓰기 사업의 수단과 목표를 정리하면 [그림 3-1]과 같다.

[그림 3-1] 조세법령 새로 쓰기 사업의 수단과 목표



자료 : 김완석·김진수, “알기 쉬운 세법령 기초연구”, 2009; 이전오·변혜정 “알기 쉬운 조세체계 구축방안에 관한 연구”, 2011의 내용을 토대로 도식화함

제 2 절 새로 쓴 부가가치세법의 특징

1. 부가가치세법 개정 취지

부가가치세는 재화나 용역의 공급, 재화의 수입에 대해 과세하는 일반 소비세로서 간접세에 해당한다. 1976년 12월에 제정되어 1977년 7월 1일부터 시행된 부가가치세법은 그 당시 10여개에 달하는 영업세, 물품세 등 간접세 간소화, 차등세율 과세로 인한 자원 배분의 왜곡 제거, 수출과 투자에 대한 지원 등을 목적으로 도입³⁰⁾되었다.

부가가치세는 소득세, 법인세와 함께 세입의 대부분을 차지³¹⁾하는 주요 세목(稅目) 중 하나에 해당한다. 1978년 부가가치세 세수가 8천억 정도인 점을 감안하면 30년간 세수가 크게 증가하였다고 하겠다. 특히 부가가치세 과세거래 포착이 소득세나 법인세의 과세로 연결되는 등³²⁾ 선행 세목으로서도 중요한 역할을 한다.

부가가치세 관련 분쟁 건수도 다른 세목에 비해 많은 편이다. 2016년 기준³³⁾으로 과세전적부(課稅前適否) 심사청구³⁴⁾ 총 처리건수 3,347건 중 양도소득세는 833건, 부가가치세는 791건이고, 심사청구 총 처리건수 710건 중 양도소득세는 193건, 부가가치세는 147건이며, 행정소송에서도 총 5,043건 중 양도소득세는 1,356건, 부가가치세는 1,050건으로 나타나는 등 부가가치세 관련 분쟁이 양도소득세에 이어 많이 발생하고 있다. 이는 부가가치세가 전체 세수의 큰 비중을 차지하고 국민의 일상생활과 매우 밀접하게 관련된 세목이므로 나타나는 현상이라 할 수 있다. 그러나 한

30) 강만수, 「현장에서 본 한국경제 30년」(삼성경제연구소, 2005) p.23

31) 2016년 실적 기준, 총 국세(242.6조원) 중 소득세 68.5조원(28.2%), 부가가치세 61.8조원(25.5%), 법인세 52.1조원(21.5%)으로 3개 세목이 총 국세의 75.2%를 차지함.(기획재정부 보도자료 “2018년 세입예산안”, 2017.8.29)

32) 임승순, 「조세법」(박영사, 2017) p.925

33) 출처 : 2016년 국세통계연보(국세청)

34) 세무서가 납세자에게 미리 통보한 세금에 납세자가 이의가 있을 경우 해당 세금내용의 적부여부 심사를 세무서에 청구하는 것(네이버 두산백과)

편으로는 부가가치세법의 법률 조문은 47개에 불과하지만 시행령과 시행규칙은 200여개 조문에 이르는 등 다른 법률에 비해 위임 조항이 상대적으로 많아 조세법률주의나 포괄위임금지 원칙에 비추어 바람직하지 않은 측면이 있고, 점점 복잡해져가는 경제 현상과 사업자간 거래를 다루다 보니 예규 등 유권해석에 의존함에 따라 생겨난 현상이라고도 볼 수 있을 것이다. 부가가치세법은 소득세법이나 법인세법과 달리 조문의 논리적 연결이 매끄럽지 못하다는 의견도 제기³⁵⁾된다. 이러한 의견은 부가가치세가 유럽에서 많은 역사적 과정을 거치며 생겨난 세목으로 일본³⁶⁾보다 우리나라에서 먼저 제도화되었고, 그 과정에서 완벽한 체계를 갖추기가 힘들었다는 주장으로 뒷받침된다.

위에서 열거한 사실이나 주장들은 다른 세법보다도 우선적으로 부가가치세법을 납세자 입장에서 최대한 명확하고 이해하기 쉽게 다시 써야 한다는 것을 의미한다 하겠다. 이에 따라 국세 관련 세법³⁷⁾ 중에서 조세법령 새로 쓰기 사업의 첫 대상으로 부가가치세법을 선정하게 되었다.

2010년에 기획재정부내에 구성된 조세법령개혁팀을 중심으로 2011년 7월에 부가가치세법 초안을 마련하였고, 1년간 인터넷³⁸⁾을 통해 국민들의 다양한 의견을 수렴하였다. 다양한 의견들을 반영한 후 부가가치세법 전부 개정안을 2012년 11월에 국회에 제출하였다. 부가가치세법 전부 개정안에 대한 국회 기획재정위원회 소속 전문 위원 검토의견에서는 납세자가 필요한 내용을 쉽게 찾도록 법률 체계를 재구성하고, 표현이 추상적이고 다의적이어서 과세관청의 자의적인 해석을 하지 않도록 규정을 가능한 상세하게 규정하는 개정안의 취지가 바람직하다는 의견을 제시하며 긍정적으로 평가³⁹⁾하였다.

35) 이창희, 「세법강의」(박영사, 2014) p.975

36) 1988년 소비세법(세율 3%)이 제정되어 1989년 4월부터 시행되었다.

37) 2017년 11월 현재 국세 14개 세목에 대해 13개 세법(상속세와 증여세는 상속세 및 증여세법에서 규정)에서 규정하고 있다.

38) 조세법령 새롭게 다시 쓰기 홈페이지(<http://www.taxlawreform.co.kr>)

39) 국회 기획재정위원회 전문위원실, “부가가치세법 전부개정법률안 검토보고”, 2013

2. 부가가치세법 주요 개정 내용

새로 쓴 부가가치세법 주요 개정 내용은 다음과 같다.

첫째, 조문을 찾기 쉽고 전체적으로 이해할 수 있도록 편제를 개편하였다. 장(章)과 조(條) 편제 하에 47개 조문으로 이루어진 기존의 법률을 장(章), 절(節), 조(條) 3단계 편제 하에 74개 조문⁴⁰⁾으로 개정하였다. 조문 수가 증가하여 복잡해졌다는 비판이 있을 수 있으나, 기존 부가가치세법은 내용이 너무 간결하여 오히려 조세법률주의를 훼손할 수 있다(이상엽·홍우형, 2015)는 문제점을 감안하여 개선한 것이다.

편제의 개편은 [표 3-1]에서 보는 것처럼 과세 대상, 세액 계산, 신고와 납부 등의 순서로 함으로써 납세자가 읽기만 해도 부가가치세법 전반의 내용을 쉽게 이해할 수 있도록 하였다. 특히 납세자가 찾기 편하도록 조문을 세분화하였다. [표 3-2]에서 보듯이 기존에는 영세율 조항의 경우 한 개의 조항에 영세율 적용 대상을 수출 재화부터 외화획득 재화·용역까지 열거하였으나, 전부 개정을 통해 재화 수출, 용역의 국외공급, 외국항행용역 공급 등 각 거래 유형별로 세분화하여 납세자가 찾기 쉽도록 한 것을 예로 들 수 있다.

[표 3-1] 부가가치세법의 편제 개편

기존	현행
제1장 총칙	제1장 총칙
제2장 과세거래	제2장 과세거래 제1절 과세대상 거래 제2절 공급시기와 장소
제3장 영세율의 적용과 면세	제3장 영세율과 면세 제1절 영세율의 적용 제2절 면세

40) 법률 조문은 47개에서 74개, 시행령 조문은 109개에서 120개, 시행규칙 조문은 65개에서 77개로 늘어남에 따라 총 조문은 221개에서 271개로 증가했다.

[표 3-1]의 계속

기존	현행
제4장 과세표준과 세액	제4장 과세표준과 세액의 계산 제1절 과세표준과 세율 제2절 거래징수와 세금계산서 제3절 납부세액 등 제4절 세액 공제
제5장 신고와 납부	제5장 신고와 납부 등 제1절 신고와 납부 제2절 제출 서류 등
제6장 결정·경정·징수와 환급	제6장 결정·경정·징수와 환급 제1절 결정 등 제2절 가산세
제7장 간이과세	제7장 간이과세
제8장 보칙	제8장 보칙

출처 : 새로 쓴 부가가치세법 내용(기획재정부 교육자료)

[표 3-2] 납세자가 찾기 쉽도록 조문을 세분화한 사례

기존	현행
제11조(영세율 적용) 1. 수출하는 재화 2. 국외에서 제공하는 용역 3. 선박 또는 항공기의 외국항행용역 4. 제1호부터 제3호까지의 재화 또는 용역 외에 외화를 획득하는 재화 또는 용역으로서 대통령령으로 정하는 것 ② 상호주의 원칙 시행령 제26조 ①7. 외교공관의 직원 등에 대한 상호주의 적용 시행령 제27조 동일한 면세의 개념	제3장 영세율과 면세 제1절 영세율의 적용 제21조(재화의 수출) 제22조(용역의 국외공급) 제23조(외국항행용역의 공급) 제24조(외화 획득 재화 또는 용역의 공급 등) 제25조(영세율에 대한 상호주의 적용)

출처 : 「새로 쓴 부가가치세법 내용 교육자료」(기획재정부)

둘째, 조문 표현을 명확하고 알기 쉽게 정비하였다. [표 3-3]의 사례에서 보는 것처럼 조문 제목만 읽고도 조문 내용의 대강을 유추해 볼 수 있도록 조문 제목을 자세히 서술하였고, 지나친 법률용어나 전문용어의 사용은 지양하고 되도록 쉬운 용어로 대체하였으며, 법률적 표현보다는 납세자 입장에서 익숙한 표현으로 수정하였고, 조문을 찾기 쉽게 정리하고 재배열하였다.

[표 3-3] 조문 표현을 명확하고 알기 쉽게 정비한 사례

구분	기존	현행
사례 1	<p><법률> 제26조의2(재고매입세액 계산)</p> <p><시행령> 제28조(미가공식료품 등의 범위)</p>	<p>제64조(간이과세자로 변경되는 경우의 재고품 등 매입세액 계산)</p> <p>제34조(면세하는 미가공식료품 등의 범위)</p>
사례 2	제14조(세율) 부가가치세의 세율은 100분의 10으로 한다.	제30조(세율) 부가가치세의 세율은 10퍼센트로 한다.
사례 3	<p>·부(負)의 표시를 하여 작성</p> <p>·여객이 승선 또는 하선</p> <p>·부기하여야 한다</p>	<p>자연스러운 한글 표현으로 정비</p> <p>·음(陰)의 표시를 하여 발급</p> <p>·승객이 타고 내리거나</p> <p>·덧붙여 적어야 한다</p>

출처 : 「새로 쓴 부가가치세법 내용 교육자료」(기획재정부)

셋째, 원칙 규정과 특례규정은 분리하였다. 기존처럼 한 개의 조문에 원칙과 특례가 혼재될 경우 납세자는 혼란을 겪을 수 있으므로 이를 구분하여 규정하였다.

재화나 용역의 공급에 대한 규정 중 일반적 공급에 대한 규정과 특례에 해당하는 간주공급의 경우 [표 3-4]의 사례 1에서 보는 것처럼 기존에는 재화와 용역의 공급 조항에 구분없이 규정되어 있었으나, 이를 재화의 일반적 공급과 간주공급, 용역의 일반적 공급과 간주공급으로 각각 구분한 것을 그 예로 들 수 있다.

[표 3-4] 원칙 규정과 특례 규정의 분리 및 세분화 사례

구분	기존	현행
사례 1	제6조(재화의 공급) 제7조(용역의 공급)	제9조(재화의 공급) 일반적 공급 제10조(재화 공급의 특례) 간주 공급 제11조(용역의 공급) 일반적 공급 제12조(용역 공급의 특례) 간주 공급
사례 2	제9조(거래시기)	제15조(재화의 공급시기) 일반·할부 제16조(용역의 공급시기) 일반·할부 제17조(재화 및 용역의 공급시기 특례) 제18조(재화의 수입시기)

출처 : 「새로 쓴 부가가치세법 내용 교육자료」(기획재정부)

넷째, 시행령 등 하위법령에 규정되어 있는 사항 중 납세자의 권리나 의무에 영향을 미칠 수 있는 중요한 사항은 조세법률주의 및 포괄위임금지 원칙을 충실히 반영하여 법률로 상향 입법하였다.

[표 3-5]의 사례 1에서 보는 것처럼 공급가액에 부가가치세 포함 여부가 불분명한 경우 기존에는 그 계산 방식이 국세청 기본통칙에서 규정되어 있었으나 이를 법률에 상향 규정함으로써 납세자의 이해를 높였다.

또한 [표 3-5]의 사례 2에서 보듯이 기존 시행령에 공급대가에서 제외하는 에누리⁴¹⁾ 개념이 규정되어 있었으나 이를 법률로 상향 입법하였다. 세법의 경우에는 법령이 규정하는 범위 내에서이기는 하지만 국세청 고시나 훈령에 납세자의 의무에 관한 중요한 사항이 규정되는 경우가 적지 않다. 이에 따라 국세청 고시나 훈령 또는 세법의 각 조항에 대해 국세청장의 해석과 적용기준을 규정하는 기본통칙 사항 중 중요한 사항은 시행령이나 시행규칙으로 상향 입법하였다.

41) 재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아 주는 금액을 말한다.(「부가가치세법」 제29조제5항제1호)

[표 3-5] 중요한 사항을 법률로 상향 입법한 사례

구분	기준	현행
사례 1	<p><국세청 기본통칙> 13-48-1 사업자가 재화 또는 용역을 공급하고 그 대가로 받은 금액에 공급가액과 세액이 별도 표시되어 있지 아니한 경우와 부가가치세가 포함되어 있는지 불분명한 경우에는 거래금액 또는 영수할 금액의 110분의 100에 해당하는 금액이 과세표준이 된다.</p>	<p><법률> 제29조(과세표준) ⑦사업자가 재화 또는 용역을 공급하고 그 대가로 받은 금액에 부가가치세가 포함되어 있는지가 분명하지 아니한 경우에는 그 대가로 받은 금액에 110분의 100을 곱한 금액을 공급가액으로 한다.</p>
사례 2	<p><시행령> 제52조(부당대가 및 에누리 등의 범위) ② ... 에누리액은 재화 또는 용역의 공급에 있어서 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 그 재화 또는 용역의 공급당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액으로 한다.</p>	<p><법률> 제29조(과세표준) ⑤ 다음 각 호의 금액은 공급가액에 포함하지 아니한다. 1. 재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아 주는 금액</p>

출처 : 「새로 쓴 부가가치세법 내용 교육자료」(기획재정부)

마지막으로 조문 표현을 알기 쉽게 시각화하였다. 기존 법령에서는 납부세액 계산 등과 관련하여 계산 방식이 말로 서술되어 있었으나, 이를 계산식으로 나타냄으로써 계산 과정을 한 눈에 파악할 수 있도록 하였다. 또한 사업자별 사업장의 범위에 대해 사업장을 각 호로 구분하여 길게 열거한 기존의 조문은 [표 3-6]의 사례에서 보는 것처럼 표로 일목요연하게 정리하여 한 눈에 쉽게 파악할 수 있도록 하였다.

[표 3-6] 복잡한 조문을 표로 풀어쓴 사례

구분	기존	현행					
사례 1	제17조(납부세액) ①사업자가 납부하여야 할 부가가치세액(이하 “납부세액”이라 한다)은 자기가 공급한 재화 또는 용역에 대한 세액(이하 “매출세액”이라 한다)에서 다음 각 호의 세액을 공제한 금액으로 한다.	제37조(납부세액 등의 계산) ③…사업자가 최종 납부하거나 환급받을 세액은 다음 계산식에 따라 계산한다. <div style="border: 1px dotted black; padding: 5px;"> 납부하거나 환급받을 세액 = A-B+C A : 제2항에 따른 납부세액 또는 환급세액 B : 제46조, 제47조 및 그 밖에 이 법 및 다른 법률에서 정하는 공제세액 C : 제60조 및 「국세기본법」 제47조의2부터 제47조의5까지의 규정에 따른 가산세 </div>					
사례 2	「전기통신사업법」에 의한 전기통신사업자가 기획재정부령이 정하는 통신요금 통합청구의 방법으로 요금을 청구하는 전기통신사업에 있어서는 그 업무를 총괄하는 장소, 기획재정부령이 정하는 이동통신역무를 제공하는 전기통신사업에 있어서는 사업자가 법인인 경우에는 그 법인의 본점소재지, 개인인 경우에는 그 사업에 관한 업무를 총괄하는 장소	<table border="1"> <tr> <td rowspan="2">「전기통신사업법」에 따른 전기통신사업자가 기획재정부령으로 정하는 이동통신역무를 제공하는 전기통신사업</td><td>법인</td><td>법인의 본점소재지</td></tr> <tr> <td>개인</td><td>사업에 관한 업무를 총괄하는 장소</td></tr> </table>	「전기통신사업법」에 따른 전기통신사업자가 기획재정부령으로 정하는 이동통신역무를 제공하는 전기통신사업	법인	법인의 본점소재지	개인	사업에 관한 업무를 총괄하는 장소
「전기통신사업법」에 따른 전기통신사업자가 기획재정부령으로 정하는 이동통신역무를 제공하는 전기통신사업	법인	법인의 본점소재지					
	개인	사업에 관한 업무를 총괄하는 장소					

출처 : “알기 쉽게 새로 쓴 부가가치세법 시행”, 기재부 보도자료, 2013.7.1.

현행 부가가치세법은 조세법령을 알기 쉽게 전면 개편한 최초의 시도 이면서 실제로 입법화되고 개정되었다는 점에서 큰 의의가 있다 하겠다. 2013년 개정된 부가가치세법을 시작으로 조세법령 새로 쓰기 사업은 장기적인 계획 하에 소득세법, 법인세법, 국세기본법, 국세징수법, 상속세 및 증여세법 등 주요 세법에 대한 전면 개편을 추진하고 있다. 부가가치세법이 개정된 후 소득세법, 법인세법 전부 개정안을 2013년에 국회에 제출하였으나, 관련 상임위원회인 기획재정위원회에서의 논의가 진전되지 않아 19대 국회 회기 종료로 2016년 4월에 폐기되었다. 이에 따라 소득세법, 법인세법 개정안을 2017년 3월 입법예고하는 등 정부 절차를 거쳐 국회에 다시 제출할 계획이다.

제 4 장 연구방법론과 분석자료

제 1 절 연구 설계와 분석 방법

1. 연구 설계

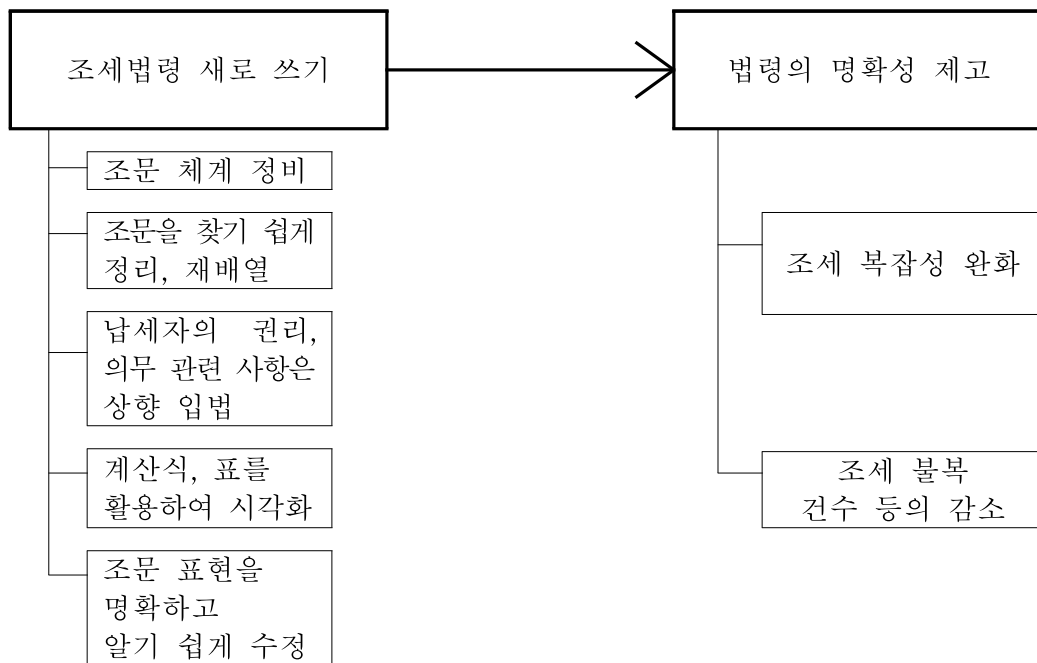
제2장에서 보았듯이 이상엽·홍우형(2015)이 전부 개정된 부가가치세법의 성과를 평가한 결과 어느 정도는 사업이 의도한대로 법이 체계적이고 명확하게 개선되었다는 것을 알 수 있다. 다만 조세전문가나 실무자 등에 대한 설문조사를 통해 성과를 평가함으로써 설문 대상들의 세법 지식에 기반한 주관적인 평가일 뿐만 아니라 설문 대상자도 50명이 채 되지 않는 등의 한계도 갖고 있다. 이러한 점을 감안하여 본 연구에서는 새로 쓴 부가가치세법의 시행 성과를 계량화하여 평가하고자 한다. 본 연구의 목적은 2013년에 전부 개정된 부가가치세법이 당초 의도한대로 법령의 명확성을 높이고 이를 통해 궁극적으로 국민의 법적 안정성과 예측가능성을 제고한다는 목적을 달성할 수 있었는지를 분석하는 것으로, 선행 연구에서는 시도하지 않았던 계량적 성과 평가를 분석 방법으로 한다.

본 연구에서 설정한 연구 모형은 조세법령 새로 쓰기 사업이 법령의 명확성을 제고하였는지를 알아보는 것으로 [그림 4-1]과 같다. 본 연구는 조문을 찾기 쉽게 정리하고 재배열 하는 등 조세법령 새로 쓰기 사업을 통해 동 사업의 목적이라 할 수 있는 법령의 명확성 제고가 달성되었는지 여부를 알아보려고 한다. 우선 조세의 복잡성을 완화함으로써 종속 변수인 ‘법령의 명확성’을 달성할 수 있다. 또한 납세자가 제기하는 조세불복 건수 등이 줄었는지 여부를 통해서도 법령의 명확성이 달성되었는지 여부를 간접적으로 유추해 볼 수 있다. 세법이 복잡하고 어려울수록 납세자는 위법·부당한 과세나 징수 처분에 대한 조세불복이나 행정쟁송

등을 통해 구제를 받는 등 관련 비용을 추가로 지불하게 되기(이전오·변해정, 2011) 때문이다.

이에 따라 법령의 명확성 제고는 조세 복잡성 완화, 조세불복 건수 등의 감소라는 2가지 분석 방법을 통해 파악해 보고자 한다.

[그림 4-1] 연구 모형



2. 분석 방법

우선 조세복잡성 완화 여부를 파악하기 위해 세법 다시 쓰기 사업을 추진하였던 영국에서 사용하고 있는 조세복잡성 지수⁴²⁾(complexity

42) 영국은 세법 간소화 작업 추진을 위해 조세복잡성 지수를 만들어 간소화 대상 세법 선정에 활용하였다. 복잡성 지수는 가독성 지수, 납세협력비용, 납세자 수, 조세회피 위험 등 10개 항목으로 구성되고 각 항목 당 점수 계산을 통해 지수를 계산한다. 지수는 0점에서 10점 사이에서 결정되며 높을수록 복잡한 것을 의미한다.

index)를 활용한다. 2013년 7월 새로 쓴 부가가치세법 시행일 전·후를 기준으로 개정 전·후 부가가치세법의 복잡성 지수를 각각 계산하여 상호 비교함으로써 지수가 개선되었는지, 더 나아가 사업의 목적인 법령의 명확성을 제고함으로써 납세자의 납세편의 제고, 행정 비용 감소 등 사업이 당초 의도한 성과를 내었는지를 평가할 수 있을 것이다.

조세복잡성 지수는 ‘세법 다시쓰기’(Tax Law Rewrite) 사업을 추진한 영국 조세간소화국(Office of Tax Simplification)에서 조세법령의 복잡성과 이해 가능성을 측정하기 위해 개발한 지수이다.

조세복잡성 지수는 [표 4-1]에서 보는 것처럼 5가지 측정 기준과 10가지의 하위 요소로 구성되어 있고, 원인별로 각각 5점 만점을 기준으로 조세복잡성을 측정하되, 가중치를 적용한다.

[표 4-1] 조세복잡성의 원인

1. 조세감면의 수	—	정책 복잡성	—	내재적 복잡성
2. 2010년 이후 재정법(Finance Act ⁴³⁾)의 변화		법률 복잡성		
3. 가독성 지수 ⁴⁴⁾		운영 복잡성		
4. 법률의 페이지 수	—	평균 자원비용	—	복잡성의 영향
5. 국세청(HMRC) 안내서의 복잡성		총괄 영향		
6. 신고를 위해 요구되는 정보의 복잡성				
7. 납세자와 국세청에 의해 발생된 납세자당 평균 비용	—		—	
8. 납세자의 수				
9. 세법에 대한 납세자의 이행 능력 정도				
10. 조세회피 위험				

출처 : The Office of Tax Simplification Complexity Index

43) 불문법 국가인 영국은 예산을 포함한 재정체계에 대한 법률들이 있으며 재정법은 세입 예산관리법이다(오종현 외 2인, 2015).

44) 가독성 지수(Gunning-fog readability index)는 영어로 쓰인 글의 가독성 테스트를 위해 개발된 지수(위키피디아)로 한 문장 내에 단어가 많고 어려운 단어를 포함하는 등 글이 읽기 어려운 정도를 나타내며 계산법은 [표 4-2]의 3번과 같다. 영어 문장의 경우에는 관련 사이트(gunning-fog-index.com)에 해당 문장을 입력하면 계산 결과가 도출된다.

다만, 이 지수에서도 사용되고 있고 일상에서 많이 거론되는 조세의 복잡성(complex)이란 단어에 대해서는 석기준(1998)도 지적하고 있듯이 명백한 정의를 찾아보기 어렵다. 영국의 조세간소화국⁴⁵⁾에서도 조세의 복잡성을 직접 정의하기 보다는 그 반대 개념인 단순성(simplicity)에 대해 정의를 내리는 우회적인 방식을 택하고 있다. 조세간소화국은 세금이 부과되기 전에 자신이 납부할 세금을 예상할 수 있는 확실성(certainty)과 납세협력비용을 최소화할 수 있는 간소한 조세 제도를 구축하는 효율성(efficiency)을 갖춘 조세를 단순성을 갖춘 조세라고 정의하고 있다. 이에 따라 확실성과 효율성을 갖추지 못한 경우는 복잡한 조세라고 유추할 수 있을 것이다.

[표 4-2] 복잡성 지수의 구성 항목 및 평가 기준

구분	기 준	점 수
1. 조세감면의 수 (the number of exemptions plus the number of reliefs)	-	-
2. 2010년 이후 재정법의 변화 (the number of Finance Acts with changes(since 2010))	개정된 횟수	-
3. 가독성지수 (the gunning-fog readability index)	$[(\text{단어수} / \text{문장수}) + (\text{복잡한 단어수} / \text{단어수} \times 100)] \times 0.4$	-
4. 법률의 페이지 수 (number of pages of legislation)	-	-
5. 국세청(HMRC) 안내서 (complexity of HMRC guidance)	복잡함(complex)	5
		4
	중 간(medium)	3
		2
	쉬움(straightforward)	1

45) 출처 : Developing a Tax Complexity Index for UK(OTS, 2014)

[표 4-2]의 계속

구분	기 준	점 수
6. 신고를 위해 요구되는 정보의 복잡성 (complexity of information requirement to make a return)	복잡함	5
		4
	중 간	3
		2
	복잡하지 않음	1
7. 납세자 및 국세청(HMRC)에 의해 생긴 납세자당 평균비용 (aggregated compliance burden for a taxpayer and HMRC)	높음	5
		4
	중 간	3
		2
	낮음	1
8. 납세자 수 (단위 : 만명) (number of taxpayers)	> 1,000	5
	200 ~ 1,000	4
	10 ~ 200	3
	1 ~ 10	2
	< 1	1
9. 납세자의 이해능력 (average ability of taxpayers) * FTSE: Financial Times Stock Exchange, HNWI: High Net Worth Individuals	개인적/전형적이지 않은 사업	5
	소기업/전형적인 사업	4
	중간 기업	3
	FTSE*250 - FTSE100	2
	FTSE100 / HNWI	1
10. 조세회피 위험(단위 : £) (revenue at risk due to error, failure to take reasonable care and avoidance)	> 5억	5
	2.5억 ~ 5억	4
	1억 ~ 2.5억	3
	0.1억 ~ 1억	2
	< £ 0.1억	1

출처 : The Office of Tax Simplification Complexity Index

복잡성을 초래하는 원인별로 평가를 하고 각 기준별로 가중치를 부여한 뒤에 다음처럼 개별 조세에 대한 총 지수를 산정할 수 있다.

[식 4-1] 영국의 조세복잡성 지수 계산식

$$\text{복잡성 지수} = [Y_1 + Y_2 + \dots + Y_N] / N \times 10$$

$$\text{단, } Y_i = (X_i - X_{\min i}) / (X_{\max i} - X_{\min i})$$

X_i = 복잡성 측정기준 i 에 대한 세법 X 의 점수

$X_{\max i}$ = 복잡성 측정기준 i 관련 모든 세법 중 최댓값,

$X_{\min i}$ = 복잡성 측정기준 i 관련 모든 세법 중 최솟값,

N = 측정기준 갯수

조세복잡성 지수를 계산하는 과정에서 가독성 지수 중 ‘복잡한 단어’의 수, 신고를 위해 요구되는 정보의 복잡성 등은 객관적으로 평가하기 어려우므로 이에 대해서는 설문조사 등을 통해 보완할 필요가 있다. 설문조사⁴⁶⁾는 기본적으로 조세전문가들을 대상으로 하되, 설문 항목은 많지 않게 하여 주관성의 개입은 가급적 최소화하고자 한다.

다만, 이 지수는 영국에서 세법 다시쓰기 사업을 진행하면서 복잡성이 가장 높은 세법을 선정하여 우선적으로 개정하는데 일차적 목표를 두고 있다. 또한 지수 산정 과정에서 다른 세법과의 비교⁴⁷⁾를 통해⁴⁸⁾산출되는 상대적 수치라 할 수 있다. 이러한 점에서 영국의 조세복잡성 지수를 그대로 적용하여 계산하기에는 적합하지 않은 측면이 있다. 그러므로 이

46) 설문조사 내용과 대상은 제5장 2.핵심변수의 측정방법에 서술한다.

47) [식 4-1]에서 보듯이 측정기준과 관련된 최댓값과 최솟값을 통해 다른 세법과 비교하여 지수를 계산하므로 조세복잡성 지수는 다른 세법과의 비교를 통한 상대값으로서 지수의 절대값 자체는 큰 의미가 없다고 할 수 있다.

48) 영국의 조세복잡성 지수는 위의 [식 4-1]에서처럼 ‘ $X_{\max i}$ = 복잡성 측정기준 i 관련 모든 세법 중 최댓값, $X_{\min i}$ = 복잡성 측정기준 i 관련 모든 세법 중 최솟값’을 계산하여야 하는 등 다른 세법과의 비교를 통해 다시쓰기 대상 세법의 우선 순위를 도출하는데 활용되었다.

지수의 계산 방법을 참고하되, 우리 제도 현황이나 실정에 맞게 계산 방법, 평가 항목 등을 수정·보완할 필요가 있다. 예를 들어 조세복잡성 지수 계산시 평가 항목과 관련된 최댓값과 최솟값을 평가 대상 세법 중에서 구하도록 하였으나, 본 연구에서는 부가가치세법만을 대상으로 하므로 조사 대상 부가가치세법과 관련된 해당 항목의 최댓값과 최솟값으로 대체하는 것으로 수정한다. 또한 평가 항목 중 ‘납세자의 수’도 다른 세법간의 비교에서는 유의미한 기준이나, 부가가치세법이라는 한 세목을 비교할 경우에는 사업자 수가 연도별로 변화가 거의 없으므로 평가 항목 으로서는 의미가 없어 다른 항목으로 대체하였다. 이처럼 조세복잡성 지수의 계산식을 일부 수정하거나 평가 항목 중 일부는 다른 항목으로 대체하였다. 자세한 내용은 제5장의 핵심 분석 변수의 측정방법에서 서술하였다.

조세복잡성 지수 계산을 통한 성과평가 이외에도 부가가치세법 개정 전후를 기준으로 부가가치세법에 대한 납세자의 법령 해석 요청 증감 건수 등의 추이를 통해 개정 효과를 추론하여 볼 수 있을 것이다. 김완석(2009)은 세법 체계가 복잡하고 어려우면 과세관청에 대한 질의, 조세전문가의 자문, 행정상 쟁송 제기나 사법상 구제 등으로 각종 비용을 치르게 된다는 점을 지적하고 있고, 이전오·변혜정(2011)은 세법이 명확하지 않을수록 해당 세법의 해석을 둘러싸고 과세당국과 납세자간에 분쟁이 발생할 가능성이 높아지는 등 조세분쟁의 발생 수와 세법의 복잡성 간에는 어느 정도 연관관계가 있다고 한다. 특히 곽태원(1994)은 납세와 관련된 불확실성으로 생기는 심리적 비용도 납세비용에 포함시켜야 한다고 강조한다. 이에 따라 새로 쓰기 사업을 전후하여 세법 해석 질의와 사전답변, 그리고 이의신청 등 조세불복 건수 등의 증감과 관련된 수치를 토대로 새로 쓴 부가가치세법의 시행 성과를 파악해 볼 수도 있을 것이다.

성과평가를 통해 부가가치세법의 개정 효과를 평가하는 것뿐만 아니라 조세법령 새로 쓰기 사업의 장기 전략과 계획을 재점검해 볼 수 있을 것이다. 즉, 부가가치세법 개정을 시작으로 소득세법, 법인세법, 국세기본법, 국세징수법, 상속세 및 증여세법 등을 추가적으로 개정하는 작업을

지속 추진 중이므로 부가가치세법 개정에 대한 성과평가 결과에 따라서는 나머지 세법의 개정 효과를 높일 수 있는 방안을 강구하거나 다른 세법들의 개정 방향을 수정·보완할 수도 있을 것이다.

제 2 절 분석대상과 자료

본 연구의 성과평가 대상은 조세법령 새로 쓰기 사업의 첫 성과물인 부가가치세법이다.

구체적으로는 2013년 7월 1일부터 시행한 부가가치세법(법률 제11873호), 부가가치세법 시행령(대통령령 제24638호), 부가가치세법 시행규칙(기획재정부령 제355호)이다. 이에 대한 비교 대상은 서로 다른 시기에 시행된 부가가치세법으로 전부 개정 바로 전인 2013년 1월 1일 시행된 부가가치세법(법률 제11608호)·시행령(대통령령 제24359호)·시행규칙(기획재정부령 제329호)과 2012년 1월 1일 시행된 부가가치세법(법률 제11129호)·시행령(대통령령 제23595호)·시행규칙(기획재정부령 제269호)이다.

부가가치세법 새로 쓰기(전부 개정) 사업의 개정 효과를 비교하기 위해 [그림 4-2]와 같이 비교 대상 부가가치세법을 시행일을 기준으로 3개의 법률로 구분하고 2012년 1월 1일 시행된 법률의 조세복잡성 지수 CI_1 , 2013년 1월 1일 시행된 법률의 조세복잡성 지수 CI_2 , 그리고 전부 개정된 후의 법률(2013년 7월 1일 시행)의 조세복잡성 지수 CI_3 를 계산한다. 조세복잡성 지수는 조사 대상 법령간의 비교를 통한 상대값으로서 절대적 수치 자체가 복잡성의 정도를 의미하지 않으므로 전부 개정 후의 법률의 조세복잡성이 올랐는지 여부 즉, 조세법령 새로 쓰기 사업에 따라 조세복잡성 등 개정 성과가 증가 또는 감소하였는지 여부를 중심으로 성과평가를 하게 된다. 이와 함께 [표 4-1]과 같이 조세복잡성을 원인별로 나눈 ‘내재적 복잡성’과 ‘복잡성의 영향’으로 세분화하여 계산함으로써 어떤 부분에서 복잡성이 증가 또는 감소하였는지를 살펴보고자 한다.

[그림 4-2] 분석 대상 부가가치세법

<2012.1.1. 시행>	<2013.1.1. 시행>	<2013.7.1. 시행> (새로 쓴 부가가치세법)
부가가치세법 (법률 11129호)	부가가치세법 (법률 11608호)	부가가치세법 (법률 11873호)
부가가치세법 시행령 (대통령령 23595호)	부가가치세법 시행령 (대통령령 24359호)	부가가치세법 시행령 (대통령령 24638호)
부가가치세법 시행규칙 (기획재정부령 269호)	부가가치세법 시행규칙 (기획재정부령 329호)	부가가치세법 시행규칙 (기획재정부령 355호)
조세복잡성 지수 = CI ₁	조세복잡성 지수 = CI ₂	조세복잡성 지수 = CI ₃

성과평가를 위해 필요한 부가가치세법·시행령·시행규칙 조문 등은 법제처가 운영하는 국가법령정보센터(www.law.go.kr)의 법령 자료를 활용한다. 또한 조세복잡성 지수의 계산 과정에서 필요한 통계자료는 ‘국세통계 홈페이지’(stats.nts.go.kr)와 국세청이 매년 발간하는 ‘국세통계연보’의 자료를 사용한다. 그리고 부가가치세법과 관련된 사전답변, 질의회신 등의 내용은 ‘국세법령정보시스템’(txsi.hometax.go.kr)을 활용한다.

또한 지수 계산과정에서 설문조사가 한정적으로 사용되는데 이는 세법 관련 전문가들을 대상으로 하는 것으로 구체적으로는 기획재정부, 국세청 담당자, 세무사·회계사 등 관련 전문가 등을 선정한다.

제 5 장 부가가치세법 개정에 대한 성과평가

제 1 절 조세복잡성 지수를 활용한 성과평가

1. 개요

우리나라의 ‘조세법령 새로 쓰기 사업’에 해당하는 영국의 ‘세법 다시 쓰기’(Tax Law Rewrite) 사업은 매우 긍정적인 성과⁴⁹⁾를 거두었다는 평가에도 불구하고 조세복잡성을 크게 해소하지는 못했다는 비판에 직면하였다. 이러한 비판에 따라 영국에서는 2010년 조세간소화국(Office of Tax Simplification)이 조직되었고, 조세 법령의 복잡성 및 이해 가능성을 측정하기 위해 ‘조세복잡성 지수’가 개발되었다(오종현 외 2인, 2015).

본 연구에서는 영국에서 개발된 조세복잡성 지수를 활용하여 2013년에 전부 개정된 부가가치세법의 성과를 평가해 보고자 한다. 제2장에서 보았듯이 L.M.Tan and G.Tower(1992)이 뉴질랜드의 ‘소득세법 다시 쓰기 사업’의 성과를 평가하면서 사용한 평가 도구(Flesch reading Ease Score, Cloze Procedure Method)도 있으나, 단어 수와 같은 단순 지수로 측정하는 등 평가 방법의 한계가 있음을 감안하여 이 방법은 사용하지 않기로 한다.

다만, 영국에서 개발된 조세복잡성 지수는 복잡성 정도가 가장 높은 세목을 선정하여 그 세법에 대해 최우선적으로 ‘다시 쓰기 사업’을 진행하는 것을 목적으로 하고 있다. 또한 영국의 경제적 상황에 맞게 만들어진 것이고, 모든 항목이 바로 계량화하기가 쉽지 않은 한계를 갖고 있으

49) 이진오·변혜정(2011)은 성공의 이유로 사업 진행 경과를 점검하면서 당초 계획을 수시로 보완한 점, 사업 팀과 관련 기관들간에 지속적인 연계, 여러 단체들의 참여 보장 사업의 진행 상황 공개, 여론조사를 통해 사업 결과를 지속적으로 평가한 점을 든다.

므로 우리 제도 현실에 맞게 조정하여 활용하고자 한다. 조세복잡성 지수의 각 핵심 분석변수를 중심으로 기존 측정방법을 수정한 측정방법은 아래와 같다.

2. 핵심 분석변수의 측정방법

1) 정책 복잡성

‘정책 복잡성(Policy Complexity)’을 나타내는 항목은 [표 4-2]처럼 ‘조세감면의 수’, ‘2010년 이후의 재정법의 변화⁵⁰⁾’ 2가지로 세법의 실제적 내용 등 조세정책의 변화로 인한 세법의 복잡성 정도를 측정한다고 볼 수 있다. 조세감면은 과세를 주된 목적으로 하는 세법 내에서 예외적인 조항에 해당하므로 이로 인해 해당 조세가 복잡해지는 점을 감안하여 주요 변수로 포함되었다(오종현 외 2인, 2015).

조세법령 새로 쓰기 사업은 법의 실제적 내용은 변경하지 않고 체계나 형식 등만 바꾸는 것이므로 2013년 부가가치세법을 전부 개정된 경우에도 조세감면의 내용이나 개수에는 변동이 없었다. 다만 2012년 1월 시행된 부가가치세법과 2013년 1월 시행된 부가가치세법 간에는 실제적 내용이 개정되어 조세 감면 개수가 변화하였는지 확인이 필요하다.

부가가치세와 관련된 조세감면은 면세와 영세율을 예로 들 수 있는데, 면세 및 영세율은 감면 대상 재화나 용역의 성격, 일시적 지원 여부 등을 기준으로 「부가가치세법」, 「조세특례제한법」, 「농·축산·임·어업용 기자재 및 석유류에 대한 부가가치세 영세율 및 면세 적용 등에 관한 특례규정」(이하 ‘농림특례규정’이라 한다)에 나뉘어 규정되어 있다. 조세특례제한법이나 농림특례규정에는 주로 일몰조항이 설정된 감면 항목 등 일시적 감면 사항들이 대부분이고, 그렇지 않은 일반 항목들은 부가가치세법에 규정되어 있다. 부가가치세법상 면세나 영세율은 특정 재

50) 오종현 외 2인(2015)은 2010년 이후로 특정한 이유를 별도로 찾기는 어렵다고 지적한다.

화나 용역에 대해 규정하기 보다는 미가공식료품, 여객운송, 수도, 전기 등의 기초생활필품이나 용역, 의료보건용역, 교육용역, 금융보험용역 등을 면세대상으로, 재화의 수출, 용역의 국외공급 등은 영세율 대상으로 구분하여 규정하고 있고, 그 중 특정 재화나 용역은 과세한다는 방식⁵¹⁾을 따르고 있다. 이에 따라 부가가치세법상 조세 감면의 수가 몇 개라고 단정하기는 사실상 불가능하다고 할 수 있다. 부가가치세법상 면세대상 재화·용역을 정리한 표는 [표 5-1]과 같다.

[표 5-1] 「부가가치세법」상 면세대상 재화·용역

구분		면세대상
재화·용역의 공급	기초생활필수품	미가공식료품, 국내산 비식용 농·축·수·임산물
		수돗물, 연탄과 무연탄, 여성용 생리 처리 위생용품
		여객운송용역
	국민후생	의료보건용역, 교육용역, 혈액
	문화	도서, 신문, 잡지, 관보, 뉴스통신 및 방송
		예술창작품, 예술행사, 문화행사와 아마추어 운동경기
		도서관, 과학관, 박물관, 미술관, 동물원, 식물원 입장
	생산요소	금융·보험용역
		토지의 공급
		공동주택 어린이집의 임대용역
		주택과 이에 부수되는 토지의 임대용역
		저술가·작곡가나 그 밖에 인적용역
	기타	우표, 인지, 증지, 복권과 공중전화
		특수용 담배
		종교, 자선, 학술, 구호, 그 밖의 공익 목적의 단체가 공급하는 재화 또는 용역
		국가, 지자체 또는 지자체조합이 공급하는 재화나 용역
		국가, 지자체, 지자체조합 또는 그 밖의 공익단체에 무상으로 공급하는 재화나 용역

51) 부가가치세법 제21조~제27조에 규정.

[표 5-1]의 계속

구분		면세대상
수입 재화	생필품	미가공식료품
	국민후생	국민후생용품
	기증되는 수입재화	종교·자선·구호단체에의 기증재화
		국가조직 등에의 기증재화, 기증되는 소액물품
	관세면제 재화	이사·이민·상속으로 인한 수입재화, 여행자휴대품 ·별송품·우송품, 상품건본·광고용 물품 등

출처 : 홍성훈·성명재, “부가가치세제 발전방향 연구”, 2013

2012년 개정된 내용을 반영한 「2012 간추린 개정세법⁵²⁾」(2013)에 따르면 과·면세 및 영세율 범위를 일부 조정한 것으로 나타난다. 개정 내용을 구체적으로 살펴보면 채권추심업에 대한 부가가치세 면제 일몰 종료, 부가가치세 면제 대상 교육기관에 산학협력단 추가, 산학협력단의 학교 시설 무상 임대에 대한 면세, 사회적기업의 간병과 교육용역 등에 대한 면세, 의료·보건용역 중 유방재건술은 과세대상인 성형수술 등 진료용역에서 제외함으로써 면세대상에 추가, 적십자사에 공급하는 재화에 대해 부가가치세 영세율 적용 등 총 6건이다. 이들 항목은 면세대상 금융보험업에서 채권 추심업을 제외하거나, 유방재건술을 현행 면세대상 의료보건용역에 포함하는 등 면세·영세율 항목의 범위를 미세 조정한 것으로 볼 수 있다. 그러나 이는 예를 들어 부가가치세법상 전체 금융보험용역을 과세로 전환하는 경우처럼 조세감면의 개수 자체가 변하는 정책적인 변화로 보기는 어렵다고 하겠다. 그 결과 성과 평가 대상인 3개 시행 시기의 부가가치세법상 조세감면의 수는 변화가 없다고 할 수 있다.

또한 정책 복잡성의 또 다른 항목인 ‘재정법(Finance Act)의 변화’는 조세정책 내용의 변동을 측정(오종현 외 2인, 2015)하는 항목이다. 2012년 부가가치세법 개정은 과·면세 및 영세율 범위 조정, 납세편의 제고,

52) 기획재정부 세제실에서 매년 개정되는 세법(법률, 시행령, 시행규칙) 내용을 정리하여 발표하는 자료로 법률 개정 다음 해 5~6월경 발간된다.

세금계산서 및 영수증 제도 보완 등 기존 제도의 보완에 중점을 두고 있는데, 이는 2013년 등 다른 시기의 법 개정과 마찬가지로 부가가치세법과 관련된 정책상의 커다란 변화는 없었다고 할 수 있다.

‘정책 복잡성’ 측정 항목에서는 개정 전·후 법률간에 조세감면의 수, 재정법(Finance Act)의 변화 두 가지 항목에 차이가 없고 사실상 계산의 실익이 없으므로 본 연구에서는 이 두 항목을 측정 항목에서 제외하여 계산하지 않는 것으로 한다. 본 연구에서의 정책 복잡성 측정방법을 표로 정리하면 [표 5-2]와 같다.

[표 5-2] 본 연구의 ‘정책 복잡성’ 측정 방법

영국의 조세복잡성 지수			측정 방법
구분	기준	점수	
1. 조세감면의 수	-	-	조세법령 새로 쓰기로 인해 조세감면 등 조세정책 상의 변동은 없었으므로 법 개정 전·후를 기준으로 차이가 발생하지 않음 ⇒ 계산 불필요
2. 2010년 이후 재정법의 변화	개정된 횟수	-	

2) 법률 복잡성

조세복잡성 지수의 ‘법률 복잡성(Legislative Complexity)’은 ‘가독성 지수’와 ‘법률의 페이지 수’ 2가지 항목으로 구성된다.

가독성 지수는 $[(\text{단어수} / \text{문장수}) + (\text{복잡한 단어수} / \text{단어수} \times 100)] \times 0.4$ 로 계산된다. 단어나 문장수는 객관적으로 확인이 가능⁵³⁾하다. 반면 ‘복잡한 단어(complex words)의 수’는 본래의 의미로 영어 문장의 가독성 지수를 계산할 때 3개 이상의 동의어를 갖고 있는 단어를 의미⁵⁴⁾하

53) 단어수와 문장수를 계산하는 서비스를 제공하는 워드 카운터 사이트(예 : ko.wordcounter360.com)를 사용하여 계산이 가능하다

54) 가독성지수(gunning fog index) 중 영어 문장의 복잡한 단어는 3개 이상의 동의어를 갖고 있는 단어를 의미한다.(wikipedia)

나, 영어 문장과 한글 문장의 차이, 전문 용어가 많이 사용되는 세법의 특수성 등을 감안하여 복잡한 단어의 정의를 조정할 필요가 있다. 이에 대해서는 의제매입세액공제, 영세율, 간주공급, 공급대가, 공급가액 등 부가가치세법에서만 별도로 정의하여 사용하는 단어들의 개수로 계산하는 방법, 일본식 표현이나 잘 사용하지 않는 한자어 등을 복잡한 단어로 보아 이들의 개수로 계산하는 방법이 있다. 또한 복잡한 단어는 개인의 주관적 판단에 따라 결정되므로 객관성이 다소 훼손되더라도 다수의 조세전문가나 실무자를 대상으로 설문을 통해 부가가치세법 내에서 이들이 생각하는 복잡한 단어를 조사하는 방법도 있다. 세 가지 방법 모두 어느 정도는 주관성이 개입할 수밖에 없다. 이에 따라 본 연구에서는 조세전문가를 대상으로 한 설문 결과를 토대로 여러 사람의 의견을 종합하여 계산하는 방법을 채택함으로써 주관성의 개입 정도를 완화하고자 한다.

조세전문가에 대한 설문조사⁵⁵⁾는 [표 5-3]과 같이 조세법령의 실수요자들인 조세법 담당자, 회계사·세무사 등 세무대리인 총 32명을 대상으로 진행하였다.

[표 5-3] 설문 대상자 구성

구분	세부 그룹	인원(명)
실무자	기획재정부 세제실	10
	국세청	6
세무대리인 등	변호사	5
	세무사	6
	회계사	5
합계		32

두 번째 항목인 ‘법률의 페이지 수’와 관련해서는 매년 발간되는 세법전을 기준으로 하여 계산하거나, 법제처에서 제공하는 국가법령정보센터

55) 설문조사서 내용은 [부록 1]과 같다.

에서의 각 연도별 부가가치세법을 기준으로 하여 계산하는 방법이 있다. 다만, 시중에 발간되는 세법전은 출판사별로 페이지 수 등에 차이가 있고, 동일한 출판사라 하더라도 매년 발간될 때마다 페이지 수 조정을 위해 글자 크기나 줄 간격을 조정하는 경우가 있어 연도별 세법간 비교를 위해서는 적절하지 않은 측면이 있다.

본 연구에서의 ‘법률 복잡성’ 측정방법은 [표 5-4]와 같다.

[표 5-4] 본 연구의 ‘법률 복잡성’ 측정 방법

영국의 조세복잡성 지수			측정 방법	비고
구분	기준	점수		
3. 가독성 지수	$[(\text{단어수} / \text{문장수}) + (\text{복잡한 단어수} / \text{단어수} \times 100)] \times 0.4$	-	복잡한 단어수는 조세 전문가를 대상으로 한 설문 조사를 통해 산정	$Y_1^{\text{주}}$
4. 법률의 페이지 수	-	-	법제처의 법률정보시스템상의 자료 활용	Y_2

주」 [식 4-1]의 조세복잡성 지수 계산식에서의 가산 항목을 나타냄

3) 운영 복잡성

‘운영 복잡성(Operational Complexity)’은 제도적 측면에 따른 복잡성이 아닌 세무 행정이 미치는 복잡성의 정도를 평가하는 항목이라 할 수 있다. 조세의 복잡성은 제도적 측면뿐만 아니라 과세 관청의 세정 운영에 따라서도 결정되며 이는 곧 납세자의 납세협력비용 수준을 결정하는 중요한 요인이 된다.

운영 복잡성 구성 항목인 ‘국세청 안내서’, ‘신고를 위해 요구되는 정보의 복잡성’의 경우는 1점부터 5점까지 점수를 매기도록 되어 있다.

이 항목들의 경우에는 쉬움부터 복잡성까지 개인 별로 생각이 다를 수 있는 만큼 조세전문가, 실무자 등을 대상으로 비교 대상 부가가치세법에 대해 부가가치세 관련 신고 서식의 복잡성 여부를 평가하도록 하는

방법을 활용하고자 한다. 그러나 ‘국세청 안내서’에 해당하는 우리나라 국세청이 발간한 부가가치세법 관련 설명·안내 자료⁵⁶⁾는 매년 납세자에게 신고 방법을 포함하여 법이 개정된 내용을 단순히 안내하는 자료로서 일정한 틀 내에서 내용만 달리하여 작성되는 만큼 이로 인해 조세의 복잡성 여부가 달라지지는 않을 것으로 보인다. 특히, 본 연구에서의 성과 평가는 부가가치세법 전부 개정 전·후를 기준으로 각 세법의 복잡성 지수를 계산하는 것이 목적이므로 국세청 안내서가 매년 내용이나 형식상에 큰 차이가 없다면 안내서 자체로 인해 복잡성 지수에 영향을 미칠 가능성이 없으므로 본 연구에서는 국세청 안내서 관련 평가는 제외한다.

그리고 계산 과정에서 신고를 위해 요구되는 정보의 복잡성 항목은 1점부터 5점까지 중에서 절대적인 수준을 정하여 점수를 매기기는 쉽지 않으므로 비교 대상 법률 간에 상대적 차이를 기준으로 3개 법률 중 상대적인 복잡성 정도를 기준으로 점수를 매기기로 한다.

이에 따라 비교 대상 법률 시행 시기에 따라 각 시기별로 신고를 위해 요구되는 정보의 복잡성을 기준으로 복잡성이 높은 순서대로 4점, 3점, 2점을 각각 부여하는 방법으로 측정한다.

[표 5-5] 본 연구의 ‘운영 복잡성’ 측정 방법

영국의 조세복잡성 지수			측정 방법	비고
구분	기준	점수		
5. 국세청 안내서	복잡함	5	국세청 안내서에 따른 복잡성 계산은 불필요	-
		4		
	중간	3		
		2		
	쉬움	1		

56) 국세청은 ‘부가가치세 신고 안내 매뉴얼’, ‘부가가치세 신고 안내 및 상담 실무’, ‘전자세금계산서 제도의 이해’ 등을 통해 매년 납세자에게 부가가치세 관련 신고 안내를 하고 있다.

[표 5-5]의 계속

영국의 조세복잡성 지수			측정 방법	비고
구분	기준	점수		
6. 신고를 위해 요구되는 정보의 복잡성	복잡함	5	각 시행시기별로 신고를 위해 요구되는 정보의 복잡성이 높은 순서대로 각각 4점, 3점, 2점 부여	Y ₃
		4		
	중간	3		
		2		
	복잡하지 않음	1		

4) 평균 자원비용

‘평균 자원비용(Average Resource Cost)’의 항목은 ‘납세자와 국세청에 의해 발생한 납세자당 평균비용’(aggregated compliance burden for taxpayer and HMRC)으로 납세자의 납세협력비용을 낮음 1점부터 높음 5점까지 5단계로 평가한다. 이에 대해서는 국내의 납세협력비용을 조사한 연구 자료나 세계은행에서 매년 발간하는 ‘Paying Taxes : The Global Picture’ 자료 등에 나타난 부가가치세 관련 납세협력 비용을 토대로 계산하고자 한다.

다만, 납세협력 비용은 절대적 수치로 나타나는 것이 아니고 측정하기도 어려우므로 지수 계산식에서 보는 것처럼 1점부터 5점까지 중에서 특정 점수를 선택하기는 쉽지 않다. 비교 대상 법률간에 상대적인 차이를 기준으로 점수를 매기는 것을 그 대안으로 할 수 있을 것이다.

이에 따라 비교 대상 법률 시행 시기를 기준으로 납세자당 평균 비용이 높으면 4점, 중간이면 3점, 낮으면 2점을 부여하는 방법으로 측정한다.

[표 5-6] 본 연구의 ‘평균 자원비용’ 측정 방법

영국의 조세복잡성 지수			측정 방법	비고
구분	기준	점수		
7. 납세자와 국세청에 의해 발생된 납세자당 평균 비용	높음	5	각 법령 시행시기를 기준으로 납세자당 평균 비용이 높은 순서 대로 각각 4점, 3점, 2점 부여	Y ₄
		4		
	중간	3		
		2		
	낮음	1		

5) 총괄 영향

마지막 ‘총괄 영향(Aggregate Impact)’은 ‘납세자 수’, ‘납세자의 이해 능력’, ‘조세회피 위험’의 3가지 측정 항목으로 구성된다.

세법간 복잡성을 비교할 목적으로 개발된 영국의 복잡성지수의 계산 과정에서 각 세목별 납세자 수는 비교 기준으로서 의미가 있다. 그러나 본 연구에서는 부가가치세법만을 대상 세법으로 하고 있어 납세자 수는 비교 대상 부가가치세법간 거의 변동이 없으므로⁵⁷⁾ 유의한 측정 항목이라고 할 수 없다.

또한 납세자의 이해 능력이나 조세 회피 위험 항목의 경우에도 부가가치세법이라는 한 개 세법만을 대상으로 하여 비교 대상 부가가치세법간 큰 차이가 없으므로 유의한 측정 항목으로 보기 어렵다.

그러나 총괄 영향은 세법의 복잡성이 납세자에게 미치는 종합적 영향을 측정하는 것으로 조세복잡성 지수에서 중요한 항목이라 할 수 있으므로 납세자 수, 납세자의 이해 능력 등의 항목 대신에 다른 항목으로 대체할 필요가 있다. 조세불복 건수는 객관적으로 측정이 가능한 항목이고 세법을 명확하고 알기 쉽게 고치면 그 건수의 감소 여부를 통해 총괄 영

57) 부가가치세법상 사업자 수 2012년 5,918,551명, 2013년 6,057,678명(출처 : 2016년 국세통계연보)

향을 간접적으로 유추해 볼 수 있으므로 이를 납세자 수 등의 대안으로 하여 측정하기로 한다. 이 경우 조세 불복 건수의 절대적 수량을 기준으로 1점부터 5점 중에서 점수를 선택하기는 어려우므로 각 시행 시기별 조세불복 건수를 기준으로 많은 순서대로 각각 4점, 3점, 2점을 부여하는 방식으로 계산한다.

[표 5-7] 본 연구의 ‘총괄 영향’ 측정 방법

영국의 조세복잡성 지수			측정 방법
구분	기준	점수	
8. 납세자 수 (단위 : 만명)	> 1,000	5	비교 대상 부가가치세법간 사업자 수, 납세자의 이해 능력, 조세회피 위험이 거의 차이가 없으므로 점수는 변동 없음 ⇒ 계산 불필요
	200 ~ 1,000	4	
	10 ~ 200	3	
	1 ~ 10	2	
	< 1	1	
9. 납세자의 이해능력	개인적/전형적이지 않은 사업	5	위와 같음
	소기업/전형적인 사업	4	
	중간 기업	3	
	FTSE250 ~ FTSE100	2	
	FTSE100 / HNW	1	
10. 조세회피 위험 (단위 : £)	> 5억	5	
	2.5억 ~ 5억	4	
	1억 ~ 2.5억	3	
	0.1억 ~ 1억	2	
	< 0.1억	1	

[표 5-7]의 계속

<측정 방법 대안>

구분	기준	점수	측정 방법	비고
조세 불복 건수	많음	5	시행시기별 조세불복 건수를 기준으로 많은 순서대로 각각 4점, 3점, 2점 부여	Y ₅
		4		
		3		
		2		
	적음	1		

3. 조세복잡성 지수 계산 방법론

영국의 조세복잡성 지수는 [식 4-1]과 같이 다른 세법과의 비교를 통해 세법 다시 쓰기(Tax Law Rewrite) 사업의 우선 순위 세법을 선정하는데 목적이 있으므로 각 항목마다 모든 세법의 관련 항목 중 최대치와 최저치를 계산하여 반영하도록 하고 있다.

그러나 본 연구는 부가가치세법 외에 소득세법이나 법인세법 등 다른 세법을 비교하는 것이 아니라 부가가치세법만을 대상으로 전부 개정 전후의 개정 효과를 비교하는데 목적이 있으므로 지수 계산식의 조정이 필요하다. 따라서 다른 세법과 관련된 최댓값·최솟값이 아닌 비교 대상 부가가치세법의 관련 항목의 최댓값과 최솟값을 반영한다면 개정 연도별 부가가치세법간 비교가 가능할 것이다. 이에 따라 본 연구에서는 본래의 조세복잡성 지수 계산식 [식 4-1]은 [식 5-1]로 수정·변형하여 계산하기로 한다.

[식 5-1] 본 연구의 조세복잡성 지수 계산식

<영국의 조세복잡성 지수>

$$\text{복잡성 지수} = [Y_1 + Y_2 + \dots + Y_N] / N \times 10$$

$$\text{단, } Y_i = (X_i - X_{\min_i}) / (X_{\max_i} - X_{\min_i})$$

X_i = 복잡성 측정기준 i 에 대한 세법 X 의 점수

X_{\max_i} = 복잡성 측정기준 i 관련 모든 세법 중 최댓값,

X_{\min_i} = 복잡성 측정기준 i 관련 모든 세법 중 최솟값,

N = 측정기준 갯수



<본 연구의 조세복잡성 지수>

$$\text{복잡성 지수} = [Y_1 + Y_2 + \dots + Y_N] / N \times 10$$

$$\text{단, } Y_i = (X_i - X_{\min_i}) / (X_{\max_i} - X_{\min_i})$$

X_i = 복잡성 측정기준 i 에 대한 세법 X 의 점수

X_{\max_i} = 복잡성 측정기준 i 관련 조사 대상 부가가치세법의 최댓값,

X_{\min_i} = 복잡성 측정기준 i 관련 조사 대상 부가가치세법의 최솟값,

N = 측정기준 갯수

4. 조세복잡성 지수의 계산

앞에서 열거한 핵심 분석변수의 측정방법에 따라 계산이 불필요하다고 검토된 항목을 제외한 변수를 중심으로 조세복잡성 지수를 계산한다.

1) 법률 복잡성

법률 복잡성의 첫 번째 항목인 ‘가독성 지수’는 [표 4-2]와 같이 [(단어수 / 문장수) + (복잡한 단어수 / 단어수 × 100)] × 0.4로 계산된다.

가독성 지수 계산 대상은 [그림 4-2]의 비교 대상 부가가치세법으로서 각 시행 시기에 따라 구분된 부가가치세법, 부가가치세법 시행령과 시행규칙으로 한다. 가독성 지수상의 단어수와 문장수는 법전 등을 통해 바로 계산이 가능⁵⁸⁾하나, 복잡한 단어수는 개인의 주관적인 판단이 개입되는 항목인 만큼 이는 [표 5-3]와 같이 구성된 전문가 등을 대상으로 한 설문조사를 토대로 수치를 도출하였다.

먼저 가독성 지수의 주된 항목인 단어수, 문장수, 복잡한 단어수를 정리하면 [표 5-8]과 같다. 단어와 문장수의 경우 2012년 1월 1일 시행된 부가가치세법은 각각 27,759개와 1,882개, 2013년 1월 1일 시행된 부가가치세법은 각각 29,004개와 1,956개, 2013년 7월 1일 시행된 부가가치세법, 즉 새로 쓴 부가가치세법은 각각 36,424개와 2,315개로 나타났다.

새로 쓴 부가가치세법의 경우 개정 전 법령에 비해 단어와 문장수가 크게 증가한 것으로 나타나는데, 이는 전부 개정에 따라 많은 부칙(附則) 규정을 신설하였기 때문이다. 이는 전부 개정시에 종전 법률의 부칙이 계속 효력을 유지하는가에 대해 대법원과 헌법재판소간에 입장⁵⁹⁾이 다른 점, 종전 부칙 중 현재까지 유효한 부칙은 모두 규정해야 한다는 법제처의 ‘법령입안 심사기준’을 감안하여 부칙을 최대한 자세히 규정한 데 따른 결과라 하겠다. 경과 규정이나 시행 시기 등을 규정하는 부칙은 법령의 내용을 보충하는 역할을 하면서 납세자가 세법을 해석하고 과세관청이 세법을 적용하는데 있어 본칙의 규정과 마찬가지로 매우 중요한 요소로 세법 그 자체라고 할 수 있다. 그러나 조세복잡성 지수를 통해 조

58) 법제처 국가법령정보센터(www.law.go.kr)상의 비교 대상 시기별 부가가치세법·시행령·시행규칙에 대해 글자 수 세기 서비스를 제공하는 워드 카운터(ko.wordcounter360.com) 사이트를 활용하여 계산하였다.

59) 대법원·헌법재판소 모두 전부 개정은 종전 법률은 폐지하고 법률을 새로 제정하는 것이므로 기존 본칙(本則) 외에 부칙도 모두 소멸하는 것이 원칙이라는 입장이나, 기존 부칙을 계속 적용한다는 규정을 두지 않는 경우에도 대법원(2006두19414 판결 등)은 특별한 사정이 있으면 종전 부칙을 계속 적용할 수 있는 입장인데 반해 헌법재판소(2009헌바 123·126)는 이미 실효된 종전 부칙을 유효한 것으로 해석하는 것은 위헌이라는 입장이다.

세법령 새로 쓰기 사업 시행 전후의 복잡성 정도를 비교한다는 본 연구의 목적을 감안할 때 전부 개정에 따라 부칙 규정 수가 과도하게 증가함으로써 비교 대상 법률의 복잡성 정도의 차이가 더 커지고 결과가 다소 왜곡될 소지가 있으므로 본 연구에서는 비교 대상 법률의 부칙은 모두 제외하여 계산하기로 한다.

부칙을 포함한 경우와 부칙을 제외한 경우로 구분하여 각 법령의 단어수, 문장수 등을 계산한 결과는 [표 5-8]과 같다.

[표 5-8] 비교 대상 부가가치세법의 가독성 지수 비교

(단위 : 개)

구분	가독성 지수 - 부칙 포함			가독성 지수 - 부칙 제외			가독성 지수 계산결과
	단어수	문장수	복잡한 단어수	단어수	문장수	복잡한 단어수	
부가가치세법 (법률 11129호) 2012.1.1. 시행	27,759 (6,139 17,868 3,752)	1,882 (365 1,243 274)	75	27,360 (6,005 17,689 3,666)	1,864 (359 1,234 271)	75	5.980
부가가치세법 (법률 11608호) 2013.1.1. 시행	29,004 (6,698 18,570 3,736)	1,956 (395 1,287 274)	80	28,524 (6,454 18,393 3,677)	1,929 (382 1,276 271)	80	6.026
부가가치세법 (법률 11873호) 2013.7.1. 시행	36,424 (10,737 20,625 5,062)	2,315 (610 1,364 341)	83	31,626 (9,005 18,429 4,192)	2,014 (512 1,210 292)	83	6.386

주1」 괄호안의 숫자는 법률, 시행령, 시행규칙 관련 항목 수를 나타냄

주2」 ‘복잡한 단어수’는 설문 대상자들의 답변을 토대로 산술평균하여 산출

‘법률 복잡성’의 또 다른 항목인 ‘법률의 페이지 수’는 법제처 국가법령정보센터의 법령 자료를 활용하여 계산⁶⁰⁾하였다. 그 결과 2012년 1월 1일 시행된 부가가치세법은 총 79페이지(법률 15p, 시행령 51p, 시행규칙 13p), 2013년 1월 1일 시행된 부가가치세법은 총 82페이지(법률 16p, 시행령 53p, 시행규칙 13p), 2013년 7월 1일 시행된 부가가치세법(새로 쓴 부가가치세법)은 총 97페이지(법률 24p, 시행령 60p, 시행규칙 13p)로 나타났다.

이를 근거로 [식 5-1]에 따라 대상 법률간 비교를 통해 법률 복잡성의 두 가지 항목인 ‘가독성 지수(Y_1)’와 ‘법률 페이지 수(Y_2)’를 계산한 결과는 [표 5-9]와 같다.

[표 5-9] 비교 대상 부가가치세법의 ‘법률 복잡성’ 비교

구분	가독성 지수(Y_1)	페이지수(Y_2)
부가가치세법(법률 11129호) 2012.1.1. 시행	0	0
부가가치세법(법률 11608호) 2013.1.1. 시행	0.113	0.375
부가가치세법(법률 11873호) 2013.7.1. 시행	1	1

2) 운영 복잡성

세무 행정의 영향을 측정하는 운영 복잡성 항목은 ‘신고를 위해 요구되는 정보의 복잡성’ 항목만 측정하기로 하였으므로 비교 대상 부가가치

60) 법제처 국가법령정보센터(www.law.go.kr)에서 제공되는 자료를 바탕으로 비교 대상 부가가치세법·시행령·시행규칙을 한글(hwp) 파일로 저장한 후 해당 문서의 페이지를 바탕으로 계산하였다.

세법에 따른 신고서식 등의 복잡성 여부를 중심으로 평가한다.

신고서식 등의 복잡성도 객관적으로 평가할 수 있는 항목이 아니라 결국에는 납세자가 주관적으로 평가하는 항목인 만큼 이에 대해서도 세법 전문가들을 대상으로 한 설문조사 결과를 바탕으로 계산하였다.

설문조사 결과 응답자 중 다수가 부여한 점수를 토대로 2012년 1월 1일 시행된 부가가치세법은 4점, 2013년 1월 1일 시행된 부가가치세법은 3점, 2013년 7월 1일 시행된 부가가치세법에 대해서는 2점을 부여하였다. 이를 토대로 ‘운영 복잡성(Y_3)’을 계산한 결과는 [표 5-10]와 같다.

[표 5-10] 비교 대상 부가가치세법의 ‘운영 복잡성’ 비교

구분	운영 복잡성(Y_3)
부가가치세법(법률 11129호) 2012.1.1. 시행	1
부가가치세법(법률 11608호) 2013.1.1. 시행	0.5
부가가치세법(법률 11873호) 2013.7.1. 시행	0

3) 평균 자원비용

평균 자원비용 항목은 납세자가 세금을 납부하는 과정에서 지불해야 하는 납세협력비용을 평가하는 것이다. 납세협력비용에 대해 정부가 공식적으로 발표하는 자료는 없으므로 세계은행에서 매년 발간하는 ‘Paying Taxes : The Global Picture’의 자료를 활용한다. 동 자료의 여러 항목 중 각국의 세목당 순응 시간⁶¹⁾(time to comply)은 납세자들이 해당 국가의 조세 관련 법령을 준수하기 위해 1년간 소비하는 시간을 나

61) income tax, labour taxes and mandatory contributions, consumption taxes 등 3개 범주로 구분하여 계산하며 각각의 세금에 대해 납부를 위해 준비, 실제 납부, 관련 가산세 등 납부에 소요되는 시간을 나타낸다.(Paying Taxes 2016, World Bank)

타내며 이는 납세협력비용에 해당한다고 볼 수 있다. 부가가치세는 소비세(consumption tax)에 해당하므로 비교 대상 연도별 소비세 관련 순응 시간을 살펴보면 2012년 25시간(Paying Taxes 2014⁶²⁾), 2013년 25시간(Paying Taxes 2014), 2014년 25시간(Paying Taxes 2016)으로 모두 동일한 결과를 보이고 있다. 비교 대상 시기 모두 동일한 결과를 보이므로 대상 시기별 비교를 위해 다른 자료를 활용하는 것이 바람직하겠으나, 이 자료 외에 참고할 만한 다른 자료가 없으므로 평균 자원비용과 관련해서는 세계은행 자료를 근거로 비교 대상 부가가치세법간에 차이가 없는 것으로 한다. 이에 따라 평균 자원비용은 비교 대상 시기의 부가가치세법 모두에 대해 중간 점수인 3점을 부여하였다. 평가 결과 모두 3점이므로 최댓값, 최솟값이 같게 되어 [식 5-1]에 따라 계산한 ‘평균 자원비용’(Y₄)은 모두 0이 된다.

4) 총괄 영향

총괄 영향은 각 시기별⁶³⁾ 부가가치세법과 관련된 세법해석 질의와 조세불복 건수의 증감 여부를 기준으로 평가한다. 본 연구에서는 질의 회신, 사전 답변과 함께 과세전적부심사청구, 이의 신청, 심사청구의 건수를 토대로 평가하였다.

우선 질의 회신은 그 처리에 시간적 제한이 있고 내용이 상대적으로 간단한 만큼 해당 건수의 감소는 납세자의 이해도가 높아진 것으로 유추해 볼 수 있을 것이다. 특히 사전답변⁶⁴⁾(advance ruling)의 경우에는 세법에 대한 납세자의 이해도가 높아질수록 제도와 행정에 대한 납세자의 예측가능성이 높아지므로 그 건수는 감소할 것이라고 예상할 수 있다.

62) 매년 발간되는 자료는 2년전 데이터를 기반으로 작성된다. 예를 들어 2012년 데이터는 ‘Paying Taxes 2014’에 수록된다.

63) 2013년 7월 1일 시행된 새로 쓴 부가가치세법과 관련해서는 국세통계연보상의 자료가 1년 단위로 구분되는 점을 감안하여 2014년 자료를 활용하였다.

64) 납세자가 구체적 사실관계를 근거로 본인과 직접 관련된 특정 거래의 과세 여부 등을 사전에 질문하면 국세청이 답변하는 제도(국세청 홈페이지)

과세전적부, 이의신청, 심사청구도 마찬가지일 것이다.

[표 5-11]에서 보는 것처럼 이의신청 건수를 제외한 대부분의 항목에서 새로 쓴 부가가치세법이 시행된 후 감소하는 추세를 보이고 있는 것을 알 수 있다. 부가가치세법을 전부 개정하는 과정에서 법률 조문 수가 많아지고 부칙까지 전부 새로이 규정된 점을 감안하면 새로 시행된 법으로 인해 질의회신이나 사전답변 신청 등이 급속히 늘어날 것으로 예상할 수 있으나, 2014년부터 2016년에 걸쳐 수치상으로는 오히려 감소하고 있는 것으로 나타났다.

[표 5-11]에서처럼 2012년에 비해 2013년의 경우 질의회신 등 대부분의 항목에서 그 건수가 증가하는 것으로 나타나므로 조세복잡성의 ‘총괄 영향’ 항목과 관련해서는 2012년 1월 1일 시행된 부가가치세법은 3점, 2013년 1월 1일 시행된 부가가치세법은 4점, 2013년 7월 1일 시행된 부가가치세법은 2점을 부여하였다.

[표 5-11] 부가가치세법 관련 질의회신 등 건수 현황

(단위 : 건)

구분	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
질의 회신	310	388	548	429	449	453	384	289
사전 답변	65	93	113	115	101	96	126	69
과세전적부	1,753	1,547	1,135	1,222	1,466	977	640	635
이의신청	1,142	1,244	1,115	1,208	1,263	1,349	816	829
심사청구	178	209	166	161	199	170	110	116

주」 질의회신과 사전답변은 당해 년도 처리건수 기준이고, 과세전적부, 이의신청, 심사청구는 당해 년도 접수건수 기준임

출처 : 국세청 국세법령정보센터, 국세통계연보

이러한 평가 결과에 따라 계산한 결과는 다음의 표 [5-12]와 같다.

[표 5-12] 비교 대상 부가가치세법의 '총괄 영향' 비교

구분	총괄 영향(Y ₅)
부가가치세법(법률 11129호) 2012.1.1. 시행	0.5
부가가치세법(법률 11608호) 2013.1.1. 시행	1
부가가치세법(법률 11873호) 2013.7.1. 시행	0

다만 질의 회신 처리건수, 과세전적부 접수 건수 등의 증감만으로 판단하는 경우에는 해당 질의나 신청이 어느 시기의 부가가치세법 규정과 관련된 사항인지 알 수 없고, 규정 내용이나 사실관계 확인 등 단순한 민원성 질의인지 복잡한 사실관계와 관련된 질의인지는 구분할 수 없으므로 간접적인 평가에 그친다는 한계가 있다.

5) 조세복잡성 지수 계산 결과

앞의 여러 항목에 대한 평가 결과를 토대로 [식 5-1]에 따라 조세복잡성 지수를 계산하면 다음과 같다.

[표 5-13] 조세복잡성 지수 계산결과

구분	조세복잡성 지수	비고 ^{주)}
부가가치세법(법률 11129호) 2012.1.1. 시행	$CI_1 = 3$	내재적 복잡성 : 3.333 복잡성의 영향 : 2.5
부가가치세법(법률 11608호) 2013.1.1. 시행	$CI_2 = 3.976$	내재적 복잡성 : 3.293 복잡성의 영향 : 5
부가가치세법(법률 11873호) 2013.7.1. 시행	$CI_3 = 4$	내재적 복잡성 : 6.666 복잡성의 영향 : 0

주) [표 4-1]의 조세복잡성 원인에 따른 구분으로 내재적 복잡성은 법률 복잡성과 운영복잡성으로, 복잡성의 영향은 평균 자원 비용과 총괄 영향으로 구성

5. 조세복잡성 지수 계산 결과의 해석

1) 결과의 해석

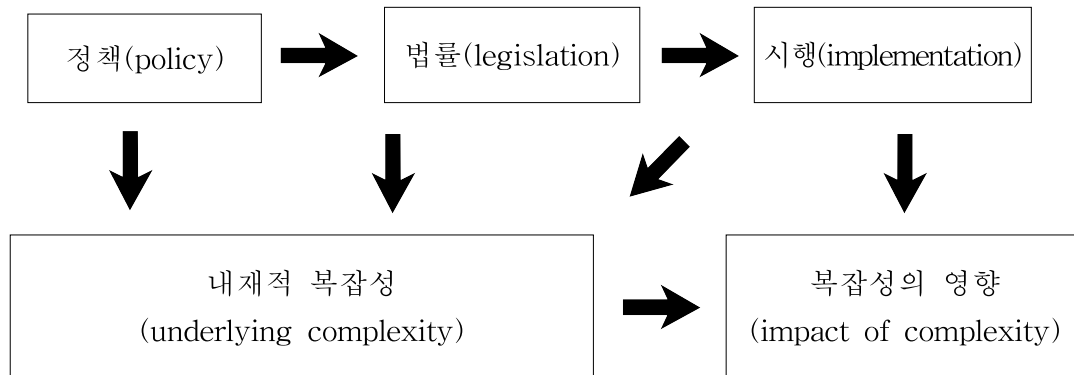
조세복잡성 지수를 계산한 결과 새로 쓴 부가가치세법의 복잡성 지수는 4로 2012년 1월 1일 시행 부가가치세법의 지수 3, 2013년 1월 1일 시행 부가가치세법의 지수 3.976과 비교해 가장 높은 것으로 나타났다. 복잡성 지수는 복잡성의 정도까지 나타내는 절대적 수치는 아니고 대상 법률간의 비교를 통해 산출된 상대값이므로 새로 쓴 부가가치세법이 비교 대상 법률 중에서 상대적으로 가장 복잡하다고 할 수 있다.

조세복잡성 지수를 좀 더 세분화해 살펴보기 위해 [표 4-1]과 같이 구분된 ‘내재적 복잡성’(underlying complexity)과 ‘복잡성의 영향(impact of complexity)’을 각각 계산해 보았다. 그 결과 새로 쓴 부가가치세법의 경우 내재적 복잡성 항목에서는 6.666으로 가장 높고, 복잡성의 영향 항목에서는 0으로 비교 대상 법률 중에서 가장 낮게 나타났다.

이 두 항목은 영국의 조세간소화국이 조세복잡성의 원인에 따라 구분한 것으로 [그림 5-1]과 같다. ‘내재적 복잡성’은 정책이나 법률 제·개정과 시행 등 조세체계의 본질적 부분으로서(오종현 외 2인, 2015) [표 4-1]과 같이 조세복잡성 구성 항목 중 정책 복잡성, 법률 복잡성, 운영복잡성으로 구성된다. 이와 달리 납세자, 세정당국 등 정책 당사자와 납세협력 비용 등과 관련되고 내재적 복잡성에 의해 정책, 법률 등의 간접적인 영향을 받는 ‘복잡성의 영향’은 평균 자원비용과 총괄 영향으로 구성된다.

새로 쓴 부가가치세법은 내재적 복잡성 항목에서 그 정도가 특히 높은 것으로 나타났는데 가독성 지수와 법률의 페이지 수로 구성된 법률 복잡성이 가장 크게 영향을 미친 것으로 볼 수 있다. 전부 개정으로 법률 조문이 47개에서 74개로 약 1.5배 늘어나는 등 전반적으로 조문 수가 증가한 것을 예로 들 수 있듯이 법령을 납세자 입장에서 좀 더 명확하고 쉽게 쓰는 과정에서 생겨난 결과라 하겠다.

[그림 5-1] 조세복잡성의 원인에 따른 구분



출처 : The OTS Complexity Index

특히 [표 5-9]와 같이 가독성 지수 계산 과정에서 부칙을 제외하여 계산하였으므로 전부 개정에 따른 부칙 조항의 증가까지 고려하면 새로 쓴 부가가치세법의 조세복잡성 지수, 그 중에서도 내재적 복잡성 항목은 좀 더 높게 나타날 것으로 예상할 수 있다.

이러한 복잡성은 법령의 명확성 개선과 상충되는 관계에 있는 만큼 복잡성의 증가를 피할 수는 없다고 할 수 있다. 기존의 부가가치세법이 법률보다 시행령이나 시행규칙에 규정된 위임조항이 특히 많고 심지어는 위임 근거도 없는 경우도 있었던 문제점을 해소하는 과정에서 조문이 불가피하게 늘어난 것으로 볼 수 있다. 특히 외국의 부가가치세법 조문은 영국의 경우 100여개, 일본은 80여개로 우리 부가가치세법보다 조문수가 여전히 많다(이상엽·홍우형, 2015)는 점을 감안하면 기존의 우리 부가가치세법의 조문수가 47개로 상대적으로 적었다는 것을 알 수 있다.

다만, 부가가치세법을 쉽게 새로 썼음에도 불구하고 전문가 설문조사를 통해서도 알 수 있듯이 ‘복잡한 단어’는 오히려 조금 늘어난 것은 살펴볼 필요가 있다. 기존에 실무에서 사용되던 용어를 바꾸는 것은 제도를 바꾸는 것만큼이나 쉽지 않은 작업이다. 그래서 전부 개정시 부가가치세법에서만 사용되는 용어 등 어려운 단어는 정의 조항을 별도로 신설하여 납세자가 내용을 알 수 있도록 하였다. 그러나 조세법령 새로 쓰기 사업이 실체적 내용 개정은 배제하고 법률 체계 등 형식적 측면을 바꾸

는 방식으로 추진됨에 따라 기존의 단어는 바꾸지 않고 정의 규정을 활용하면서 최대한 그대로 규정하는데에 복잡한 단어수가 감소하지 않은 원인이 있다. 조세범처벌법에 규정된 압납(押捺), 상속세 및 증여세법에 규정된 연부연납(年賦延納), 부담부증여(負擔附贈與), 법인세법시행령에 규정된 상각부인액 등 일반 납세자 입장에서 어렵고 생소한 단어들을 예로 들지 않더라도 앞으로 이런 용어들은 대체하거나 쉽게 써야 할 것이다.

반면에 ‘복잡성의 영향’ 항목에서 새로 쓴 부가가치세법의 복잡성이 상대적으로 가장 낮은 것으로 나타난 점은 의미가 있다 하겠다. ‘내재적 복잡성’이 가독성 지수, 법률 페이지 수 등 법률의 외형적 측면을 평가한다면 ‘복잡성의 영향’은 납세협력 비용 등 법률의 실제 시행 효과를 평가한다고 할 수 있다. 이러한 점에서 새로 쓴 부가가치세법은 법령의 명확성 개선을 통해 납세자의 납세협력 비용을 낮추고 불필요한 소송 등으로 인한 사회적 비용을 낮춘다고 하는 측면에서 당초의 사업 목적은 어느 정도 달성하고 있다고 하겠다.

2) 조세복잡성 지수의 한계

본 연구에서 사용되는 조세복잡성 지수는 과학적으로 치밀하게 설계되었는지를 두고 이견이 있을 수 있다. 여전히 이 지수를 둘러싼 통계적인 유의성을 두고서 논란이 있다(오종현 외 2인, 2015).

계산 과정에서 어느 정도 주관의 개입할 여지가 있고 구성 항목이 포함된 이유도 명확하지 않은 측면이 있다. 또한 ‘가독성 지수’나 ‘페이지 수’와 같이 단어나 문장, 법률 페이지 수 등 법률의 형식적 측면을 중시하는 항목도 있다. 이전오·변혜정(2011)은 간결하게 쓰기 위해 가능한 짧은 단어를 사용하는 것이 오히려 법령을 복잡하게 하는 결과를 가져올 수도 있다고 지적한다. 즉, 세법 조항의 경우 지나치게 간략할 경우에는 다의적 해석이 가능한 측면이 있으므로 상세하게 규정하는 것이 납세자 입장에서는 바람직하지만 조세복잡성 지수는 높게 나올 수 있을 것이다. 그러면서도 이전오·변혜정(2011)은 조문의 간결성은 해석에 있어 혼란을

주거나 불필요한 어구를 줄이는 것이지, 단순히 단어 수나 문장을 줄여 조문을 짧게 하는 것은 아니라고 덧붙인다. 예를 들어 하나의 일반 조항으로 묶을 수 있는 조항도 각각 다른 조항에서 규정하는 것은 자세히 열거한 것으로 볼 수도 있으나, 납세자 입장에서는 오히려 혼란스러울 수도 있으며, 이 경우에는 간결한 규정이 바람직하다고 할 수 있다.

따라서 조세복잡성 지수 점수 자체만으로 판단하기 보다는 지수의 구성항목별 점수 분포, ‘내재적 복잡성’ 및 ‘복잡성의 영향’ 등 조세복잡성 원인에 따른 구분 등을 기준으로 계산 결과를 상세히 살펴보아야 한다.

또한 영국에서 개발된 조세복잡성 지수 계산 방식을 차용하는 과정에서 공개된 자료 중 활용이 가능한 한도 내에서 주관성은 최대한 배제하고 우리 제도의 실정에 맞게 계산방법을 수정하는 과정을 거치면서 원래의 지수와는 어느 정도 다르다는 점을 감안할 필요도 있다.

우리의 경우 세법의 어려움과 복잡성에 대한 해소 필요성은 계속하여 제기되어 왔고 오랜 기간 여러 사업을 통해 세법을 가능한 쉽게 쓰고자 노력해 왔다. 그러나 그 과정에서 사업 추진 결과 세법의 복잡성이 어느 정도 완화되었는지를 구체적으로 수치화하여 평가한 적은 없다. 이러한 이유로 조세복잡성 지수가 세밀한 과학적 측정으로서는 부족한 측면이 있으나, 이 지수를 통해 우리 세법의 복잡성을 계량화하여 나타냄으로써 조세법령 새로 쓰기 사업이 당초 의도한 세법의 복잡성을 어느 정도 해소하였는지를 비교·분석하는 것은 의미가 있다고 할 수 있다. 이러한 분석을 토대로 향후 조세법령의 개선 방향도 모색해 나갈 수 있을 것이다.

제 2 절 세법 해석 질의 내용을 활용한 성과평가

조세복잡성 지수 계산을 통한 성과평가 방법 외에도 부가가치세법 개정 전후를 기준으로 부가가치세법에 대한 납세자의 질의 내용을 바탕으로 법 개정 효과를 추론해 볼 수 있을 것이다.

세법의 경우에는 납세자가 처한 경제적 상황이나 사회적 지위의 변화가 매우 다양하기 때문에 법령 해석 요청이 많은 편이다. 특히 사회가

점차 복잡해지는 상황에서 납세자의 세금에 대한 인식도 기존에 수동적으로 세금을 납부하는 방식에서 벗어나 이제는 사전에 자신이 내는 세금을 꼼꼼히 따져봄에 따라 질의 회신이나 이의신청 등 조세불복이 대체로 증가하는 추세에 있다. 그러나 이런 추세에는 납세자의 인식상의 변화뿐만 아니라 법령의 복잡성과 애매모호함도 기여⁶⁵⁾하는 바도 크다 하겠다.

질의 회신 건수의 증감이라는 외형적 수치는 앞의 조세복잡성 지수 중 ‘총괄 영향’ 항목에서 활용하였으나 이는 증감 추이를 통한 간접적 평가라는 한계가 있다. 이에 따라 부가가치세와 관련된 납세자의 질의 내용을 조사·비교한다면 앞의 성과 평가 방식을 보완할 수 있을 것이다.

다만, 부가가치세법 관련 민원 건수는 국세청 질의 회신이 한 해에만 4백건을 상회할 만큼 다른 세목에 비해 상당히 많아 내용 분석이 쉽지 않으므로 본 연구에서는 그 수가 상대적으로 많지 않은 사전답변만을 그 대상으로 하였다. 다만 비교 대상 연도를 2016년까지 확대하여 개정 이후의 2~3년 효과까지 살펴봄으로써 자료의 한계를 보완하였다.

국세청 국세법령정보시스템에 공개된 부가가치세 관련 세법 해석 사전답변 질의 내용을 토대로 정리하면 [표 5-14]와 같다.

[표 5-14] 연도별 세법 해석 사전답변 질의 내용 분류 (단위 : 건)

구분	2012	2013	2014	2015	2016
과·면세, 영세율	54	42	41	43	28
세금계산서	9	6	9	26	2
매입세액 공제	7	10	9	14	9
사업 양도	17	15	15	15	7
과세표준	8	8	5	1	6
기타	20	20	17	26	17
합계	115	101	96	126	69

주」 국세청 국세법령정보시스템상의 부가가치세 관련 세법 해석 사전답변 질의 내용을 토대로 분류

65) 납세자는 세법이 복잡하고 어려울수록 위법·부당한 과세나 징수 처분에 대한 행정쟁송, 사법구제를 위한 비용을 추가 지불한다(이전오·변혜정, 2011)

부가가치세법의 경우 재화나 용역의 거래가 면세 대상인지, 혹은 영세를 적용 대상인지는 적용 세율이나 부가가치세법 적용 대상 면제 여부 등을 결정하므로 납세자 입장에서는 매우 중요한 문제이고 이에 대한 질의가 주를 이룬다. 사전답변에서도 전체 건수의 40% 이상을 차지한다. 또한 사업자에게는 원칙적으로 세금계산서 발급을 의무화하고 있고 부가가치세는 매출세액에서 매입세액을 공제하여 계산되므로 사업자가 거래 상대방으로부터 발급받은 세금계산서가 매입세액 공제의 근거 자료가 된다. 이에 따라 세금계산서 발급과 함께 매입세액 공제 여부도 주요한 질의 중 하나이며 위의 표에서 보듯이 사전답변 전체 건수 중 대략 15% 정도를 차지한다. 이와 함께 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계하는 사업 양도는 재화의 공급으로 보지 않는다는 부가가치세법 규정(법 제10조제8항, 시행령 제23조)을 두고 이에 해당하는지 여부가 자주 문제가 되고(이창희, 2014) 사업자가 자신의 사실 관계를 바탕으로 질의를 많이 한다. 이 질의도 사전답변 전체 건수 중 10% 정도를 차지하고 있다.

위의 표를 바탕으로 새로 쓴 부가가치세법의 성과를 평가해 본다면 납세자 입장에서 보기에 명확하게 쉽게 개정되지는 않았다고 할 수 있다. 전체 사전답변 건수는 줄어드는 추세이나, 2013년 7월 시행 이후에도 과·면세 여부나 사업양도 등 주요 질의 건수는 크게 감소하지 않았거나 사실상 변동이 없다. 납세자 입장에서는 이 부분들이 여전히 불명확하고 애매한 부분으로 남아 있는 것으로 해석할 수 있다.

이는 조세법령 새로 쓰기 사업이 실체적 내용 개정이 없이 체계 개편이나 문구 명확화 등을 위주로 한 점이 일차적 원인이라 하겠다.

한편으로는 현행 규정이 과학의 발전에 따른 각종 신종 거래⁶⁶⁾의 출현과 경제 거래의 복잡 다기화라는 추세를 사실상 따라가지 못하는 데에도 그 원인이 있다. 특히 부가가치세 관련 사업자는 580만명⁶⁷⁾으로 그 거래가 매우 다양하고 사실관계도 매우 복잡하게 얽혀있어 이를 부가가

66) 호주 정부는 비트코인에 대한 부가가치세 과세 방침을 밝혔고, 한국의 경우에도 부가가치세 등 과세 여부를 검토 중이다.(조선비즈, 2017.11.17.)

67) 2015년 부가가치세 신고 기준(2016 국세통계연보)

치세법상의 74개 조문으로 모두 규율하기는 사실상 쉽지 않다. 이러한 현실적 제약에도 불구하고 조세법령 새로 쓰기 사업을 통해 의도한 목적을 달성하려면 개선 방안을 마련할 필요가 있으며 이에 대해서는 결론에서 제시한다.

제 6 장 결론

제 1 절 조세법령 새로 쓰기 사업에 대한 평가

1. 평가

앞에서는 새로 쓴 부가가치세법에 대해 조세복잡성 지수와 세법 해석 질의 내용을 바탕으로 개정 성과를 평가하였다.

우선 조세복잡성 지수를 통해 성과를 평가한 결과 의도한 성과를 어느 정도는 달성하였다고 할 수 있다. 특히 기존의 과세당국 중심에서 벗어나 납세자가 중심이 되는 법 체계를 구축해야 한다는 앞으로의 조세정책 방향을 제시하였다는데 그 의의를 둘 수 있다. 전부 개정으로 인해 단어나 문장수가 크게 증가하면서 조세복잡성 지수가 높게 나타났으나, [표 5-13]의 ‘복잡성의 영향’에서 보듯이 납세협력비용이나 신고 절차 등 법이 실생활에 적용되면서 납세자가 실제로 체감하는 측면의 평가 결과를 보면 이 부분은 다소 개선이 된 것을 알 수 있다.

그러나 세법 해석 질의 내용 측면을 통해 성과를 평가한 결과 개정 성과는 크지 않은 것으로 나타난다. 부가가치세 과·면세 여부, 매입세액 공제 여부와 같이 납세자들이 법 개정 전에도 많이 질문한 내용이 개정 후에도 크게 변함이 없이 전체 질의 건수에서 많은 비중을 차지한다. 이는 새로 쓴 부가가치세법이 납세자 입장에서 여전히 어렵고 명확하지 않다는 것을 보여준다. 물론 관련 사업자가 많고 다양한 거래와 사실관계를 규율하는 법의 특성을 감안한다면 해당 항목에 대한 질의가 쉽게 줄지는 않을 것으로 보인다. 그럼에도 불구하고 납세자들이 궁금해 하는 분야가 여전히 높은 비율을 차지한다는 것은 앞으로도 개선할 부분이 많다는 점을 시사한다.

2. 성과평가의 한계점

본 연구는 전문가를 대상으로 한 설문조사 중심의 기존 연구들과 달리 조세복잡성 지수 등을 통해 세법을 개정하기 전과 후로 나누어 계량적 성과평가를 처음 시도한데 의의가 있다. 그러나 본 연구에서 시도한 계량적 성과 평가에는 한계가 존재한다.

첫째, 조세복잡성 지수와 세법 해석 질의 내용을 토대로 성과평가를 하였으나, 이것만으로 조세법의 개정효과를 엄밀히 판단하기에는 한계가 있다. 본 연구에서 사용한 조세복잡성 지수는 영국의 지수를 수정하여 사용하면서 그 사용 목적이나 계산방법에 있어 원래의 지수와는 차이가 있다. 영국에서 개발된 조세복잡성 지수 계산 방식을 차용하는 과정에서 주관성은 최대한 배제하는 동시에 우리 제도의 실정에 맞게 계산 방법을 수정하는 과정을 거쳤기 때문이다. 특히 동 지수 자체가 평가 대상 법률간 비교를 통한 상대적 측정값으로 나타나므로 본 연구에서는 비교 대상 시기의 법률간 복잡성 여부만 비교할 수 있을 뿐이고 복잡성의 정도까지 알 수는 없다. 따라서 조세복잡성 지수는 계량적 성과평가의 수단으로서 한계가 있다는 점을 감안할 필요가 있다.

둘째, 법이 개정되고 난 후 실제 효과는 최소한 2~3년 정도 경과하여 나타나는 경우가 많으므로 성과평가는 개정 후 2~3개 년도의 효과를 모두 살펴볼 필요가 있다. 본 연구에서는 개정 2년전과 1년전 법률과의 비교를 통해 성과를 평가하였으나, 엄밀한 성과평가를 위해서는 개정 후의 법률 즉, 2014년, 2015년 2016년의 법률도 같이 평가를 해야 할 것이다. 다만, 2014년 이후의 법은 새로 쓰기 법률을 바탕으로 거기에 실체적 내용 개정을 추가하였으므로 조세법령 새로 쓰기 사업의 성과만을 정확히 평가하기 어려운 측면이 있다. 이에 따라 본 연구에서는 2013년 7월 전 부 개정 이후의 법률은 비교 대상에서 제외하였다.

셋째, 부가가치세법 외에 다른 주요 세법을 새로 쓰기 한 후에 성과를 평가해야 ‘조세법령 새로 쓰기 사업’에 대한 진정한 성과평가가 가능하다. 세법은 한 개의 세목에 한 개 세법만 적용되는 것이 아니라 조세특

례제한법, 국세기본법, 국세징수법, 조세범처벌법 등 관련 법률이 적용되고 영향을 미치므로 주요한 세법 모두가 새로 쓰인 후에 성과평가를 해야만 새로 쓰기 사업에 대한 엄밀한 성과평가 결과를 얻을 수 있을 것이다.

제 2 절 향후 개선방향

2013년 전부 개정된 부가가치세법을 시작으로 ‘조세법령 새로 쓰기 사업’은 장기적인 계획에 따라 지속적으로 추진되고 있다. 2017년 초에 소득세법과 법인세법 전부 개정안을 입법예고하였고, 국세기본법과 상속세 및 증여세법도 용역과 내부 검토를 통해 개정안을 마련 중이다. 이러한 상황에서 본 연구를 통해 사업의 성과인 부가가치세법에 대한 성과평가를 하고 그 결과를 바탕으로 향후 보완할 부분까지 살펴보았다는데 그 의의를 찾을 수 있다.

지금까지의 성과평가 결과를 바탕으로 조세법령 새로 쓰기 사업을 추진함에 있어 향후 개선방향을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 상위법령과 하위법령의 조문번호를 일치시키는 방법인 연계조문(連繫條文)의 도입을 검토할 필요가 있다. 보통 한 개의 법령은 법률, 시행령, 시행규칙으로 이루어지며 시행령과 시행규칙은 상위법령에서 위임한 내용을 상세히 규정하는 등 상위 법령을 보완하는 역할과 함께 전체 법령의 내용을 완성하게 된다. 그러나 현행 우리 법 체계에서는 법률, 시행령, 시행규칙 조문 번호간에 연관이 없어(이전오·변혜정, 2012) 전문가가 아니고서는 연관 조문을 찾기가 매우 어려운 경우가 발생하기도 한다. 더군다나 법률 개정으로 새로운 조문을 신설할 경우에는 개정 내용을 감안해 불가피하게 제○조의 2, 제○조의 3 등과 같이 조문 번호를 새로이 삽입하는 경우가 많으며 이것이 누적될수록 복잡함은 더욱 심화된다.

이에 대한 대안으로 법률, 시행령, 시행규칙의 조문을 일치시키는 방안을 검토할 필요가 있다. 법률이 제1조라면 그와 관련된 시행령은 제

1-1조, 시행규칙은 제1-1-1조처럼 규정하는 것을 예로 들 수 있다. 부가가치세법 전부 개정 당시에도 연계조문 도입을 추진하였으나 현행 우리 법령 체계를 완전히 바꾸어야 하는 만큼 현행 부가가치세법에 반영되지는 못하였다.

연계조문은 조세법만이 아니라 대부분의 모든 법에서 발생하는 문제인 만큼 이 문제는 심도 있는 검토가 필요한 사항이다. 납세자가 알고 싶어 하거나 알아야 하는 조문을 쉽게 찾아가도록 지름길을 만들어 주는 역할을 하는 연계조문은 행정 당국이나 전문가 중심의 기존 법령에서 국민 중심의 법령으로 바꾸어 나간다는 정책 방향을 고려할 때 반드시 검토가 필요한 사항이다.

둘째, 상시 전담팀을 통한 상시적 개혁 작업 추진 등 새로 쓴 법령에 대한 사후 관리가 매우 중요하다. 현재 법령에 대한 새로 쓰기 작업이 끝나고 나면 그 후의 실체적 내용 개정 사항은 소관과에서 전담하여 추진하는 방식을 취하고 있다. 새로 쓴 부가가치세법의 경우에도 전면 개정한지 4년이 경과하였고 전부 개정 이후의 개정 사항은 소관과인 부가가치세제과에서 전담하고 있다. 상황이 이렇다 보니 내용 개정 작업은 기존과 마찬가지로 기존 세법에 실체적 내용 개정 사항을 추가하는 방식으로 이루어지면서 법 체계는 조금씩 다시 복잡해지는 것이 사실이다. 이에 따라 향후 오랜 기간이 경과하면 예전의 모습으로 돌아갈 가능성이 매우 높다. 이것이 바로 상시적인 새로 쓰기 사업 등 사후관리가 필요한 이유이다.

이와 관련하여 많은 전문가로 구성되어 내부에서 실제 법안 작성까지 담당하는 영국의 조세간소화국(Office of Tax Simplification), 40명 이상의 정규직원으로 구성된 호주의 세법 개선 프로젝트팀의 사례(이전오·변혜정, 2012)는 참고할 만하다.

셋째, 조세법령 새로 쓰기 사업에 대한 성과평가를 할 수 있는 성과 측정 지수의 개발이 필요하다. 본 연구에서는 영국의 조세복잡성 지수를 활용하여 평가를 하였으나, 지수의 개발목적이나 영국의 법률 체계와 사회·문화 구조가 우리와는 다르므로 우리의 조세 제도나 정책 환경에 맞

는 우리만의 지수를 개발하여야 한다는 주장(오종현 외 2인, 2015)은 설득력이 있다. 새로운 성과측정 지수의 개발을 통해 전문가에 대한 설문조사만으로 성과를 판단하는 기존의 성과평가 방식에서 벗어날 수 있다. 또한 동일한 세목 내에서 분야별로 세분화(예 : 소득세법상의 사업소득과 근로소득)하여 조세복잡성의 정도를 파악(오종현 외 2인, 2015)하여 어느 분야의 개선이 시급한지 여부도 판단할 수도 있을 것이다.

우리 제도 실정에 맞는 고유한 성과평가 지수를 개발하면 새로 쓰기 사업을 통해 법을 개정 한 후에는 지수를 통해 2~3년 정도 시행 성과를 엄밀히 평가해본 후 개선점을 찾고 보완하면서 다른 세법을 개정해 나가는 단계적 추진 방식을 채택해 나가는 방안도 검토할 필요가 있다.

마지막으로, 형식적 체계 개편(tax law rewrite) 외에 실체적 내용 개정을 통한 진정한 조세개혁(tax reform)을 실현하는 방안을 검토할 필요가 있다. 이 방안은 국가 재정제도의 근간을 바꾸는 작업이므로(이전오·변혜정, 2011) 모든 법령을 명확하게 새로 쓴 후에 장기적으로 추진하여야 할 가장 마지막 단계의 사업이라 할 수 있다. 실체적 내용은 그대로 둔다는 제한적인 상황에서도 조세법을 최대한 명확하게 하는 노력을 하였다는 전문가 설문조사 결과(이상엽·홍우형, 2015)를 통해서도 알 수 있듯이 조세법령 새로 쓰기 사업은 실체적 내용 개정으로 완성될 수 있을 것이다. 세법이 복잡하고 어려운 것은 세법의 형식이나 체계, 용어 등이 어려운 경우와 실체적 내용 자체가 납세자가 이해하기 쉽지 않은 경우로 나누어 볼 수 있는데(김완석·김진수, 2009), 체계 개편 중심의 조세법령 새로 쓰기 사업을 통해 전자를 해결 한 후에는 실체적 내용을 납세자가 알기 쉽게 개편한다면 사업의 궁극적인 목적을 달성할 수 있을 것이다.

참 고 문 헌

- 강만수 (2005), <현장에서 본 한국경제 30년>(부가세에서 IMF사태까지), 삼성경제연구소
- 곽태원 (1994), “우리나라 조세제도 운영비 추정에 관한 연구”, 한국조세연구원
- 김완석 (2006), “조세법 체계의 개편에 관한 연구”, 한국조세연구원
- 김완석·김진수 (2009) “알기 쉬운 세법령 기초연구”, 한국조세연구원
- 김진태·석기준 (2010), “양도소득세법의 복잡성 수준과 결정요인에 관한 연구”, 회계연구 제15호
- 김형준·박명호 (2008) “납세협력비용과 정책과제”, 한국조세연구원
- 류성진 (2012), “미국의 Plain Writing Act of 2012과 Federal Plain Language Guidelines of 2011에 대한 연구”, 미국헌법연구 제23권 제3호
- 박기백 (2000), “알기 쉬운 세법 : 영국의 사례를 중심으로”, 한국조세연구원
- 박영도·김재광 (2005), “재량행위 투명화에 따른 법령정비 효과분석기법 연구”, 한국법제연구원(법제처 용역보고서)
- 법무법인 율촌 (2011), “조세법령을 명확하고 알기 쉽게 개편”(부가가치세법), 기획재정부 용역보고서
- 법무법인 율촌 (2012), “조세법령을 명확하고 알기 쉽게 개편”(부가가치세편-시행령 및 시행규칙), 기획재정부 용역보고서
- 변혜정 (2012), “알기 쉬운 조세체계 구축 방안에 관한 비교법적 접근”(뉴질랜드의 Income Tax Law Rewrite Project를 중심으로), 조세와 법 제4권 특별호
- 석기준 (1998), “소득세법의 복잡성 측정에 관한 연구”, 세무학연구 제12호
- 안경봉 (2012), “지방세 분법시행에 따른 문제점 및 개선방안”, 지방세포럼 통권 제2호

- 안창남·정성훈 외 5인 (2016), “납세순응도 향상을 위한 세무행정 개선 방안”
- 오종현 외 2인 (2015), “「조세간소화 추진사례 연구」, 한국조세재정연구원
- 이전오·변혜정 (2011), “알기 쉬운 조세체계 구축방안에 관한 연구”, 성균관대학교
- 이상엽·홍우형 (2015), “조세법령 새로 쓰기 사업 성과평가 및 개선방안 연구”, 한국조세재정연구원
- 이승하·이윤원 (2000), “법인세법의 복잡성과 그 결정요인”, 세무학연구 제16호
- 이창희 (2014), <세법강의>, 박영사
- 임승순 (2017), <조세법>, 박영사
- 장병일 (2008), “입법평가제도와 법해석학의 관계”(채무자보호 관련 법류에 대한 사후적 입법평가와 관련하여), 한양법학 제19권
- 전병목·박명호 (2007), “납세자 의식과 세정개혁 방향”, 한국조세연구원
- 한국리서치 (2012), “알기 쉬운 법령 만들기 사업 및 법제처에 대한 인식조사 결과 보고서”, 법제처 용역보고서
- 홍성훈·성명재 (2013), “부가가치세제 발전방향 연구”, 한국조세재정연구원
- J.Harrison (2006), “The Readability of the Income Tax Act 2004 : A Report to Inland Revenue for the Rewrite Advisory Panel”
- L.M.Tan and G.Tower (1992), “The Readability of Tax laws : An Empirical Study in New Zealand” 9 Australian Tax Forum 355
- M.Richardson and A.Sawyer (1998), “Complexity in the Expression of New Zealand’s Tax Laws : An Empirical Analysis” 14 Australian Tax Forum 325
- Office of Tax Simplification (2015), “The Office of Tax Simplification Complexity Index”

Office of Tax Simplification (2015), “The Office of Tax Simplification Complexity Index Methodology”

Office of Tax Simplification (2012), “Length of Tax Legislation as a Measure of Complexity”

Office of Tax Simplification (2014), “Developing a Tax Complexity Index for the UK”

World Bank (2012~2017), “Paying Taxes : The Global Picture”

Victor Thuronyi, et al., (2000), “Tax Law Design and Drafting”

간추린 개정세법 2012-2013, 기획재정부, 2013~2014

국세청 법령정보시스템 (<http://tsxi.hometax.go.kr>)

국세청 국세통계 시스템 (<http://stats.nts.go.kr>)

2016 국세통계연보, 국세청, 2016

국세청, 최초로 납세협력비용 측정결과 발표, 국세청 보도자료, 2009.8.29.

국세청, 납세협력 비용 5년간 15% 감축한다, 국세청 보도자료, 2013.10.16.

부가가치세법 전부개정법률안 검토보고, 국회 기획재정위원회

새로 쓴 부가가치세법 내용, 기획재정부 교육자료, 2013

2018년 세입예산안, 기획재정부 보도자료, 2017.8.24.

알기 쉽게 새로 쓴 부가가치세법 7월 1일 시행, 기획재정부 보도자료, 2013.7.1.

조세법전, 세무사회(2012~2014)

조세지출예산서, 기획재정부(2013~2015)

조세법령 새롭게 다시 쓰기 홈페이지 (<http://www.taxlawreform.co.kr>)

알기 쉬운 법령 정비기준, 법제처, 2009

법제처 국가법령정보센터 (<http://www.law.go.kr>)

[부록] 전문가 설문조사 문항

『조세법령 새로 쓰기 사업에 대한 계량적 성과평가 - 부가가치세법을 중심으로』의 전문가 평가 자료

개 요

본 평가 자료는 조세법령 새로 쓰기 사업의 일환으로 2013년에 전부 개정된 부가가치세법에 대한 계량적인 성과 평가를 하기 위해 해당 전문가분들의 의견을 수렴하고 이를 성과평가에 반영하는데 그 목적이 있습니다. 이 평가 결과는 앞으로 진행될 소득세법, 법인세법 등에 대한 조세법령 새로 쓰기 사업에 대한 개선방향 등을 모색하는 데에도 활용될 예정이므로 전문가분들께서는 많은 관심과 함께 적극적인 의견을 피력해 주시기 부탁드립니다.

I. 일반 정보

1. 귀하의 성별은?

① 남

② 여

2. 귀하의 나이는? (만 세)

3. 귀하의 교육수준은?

4. 귀하의 직업은 무엇입니까?

5. 귀하의 직업에서 세법의 활용 빈도는 어느 정도입니까?

(답변 예시 : 일주일에 5번, 매일)

6. 귀하의 직업에서 세법을 활용하는 주 목적은 무엇입니까?

7. 귀하는 조세법령 새로 쓰기 사업에 대해 알고 계신가요?

II. 새로 쓴 부가가치세법에 대한 성과평가를 위한 질문

본 설문에서는 2013.7.1. 시행된 부가가치세법(새로 쓴 부가가치세법)에 대한 성과평가를 위해 새로 쓴 부가가치세법, 2012년 1월 1일 시행된 부가가치세법, 2013년 1월 1일 시행된 부가가치세법 등 3개 년도의 부가가치세법을 대상으로 관련 조사를 하고자 합니다.

① 2012.1.1. 시행 : 부가가치세법(법률 제11129호), 시행령(대통령령 제23595호), 시행규칙(기획재정부령 제269호)

② 2013.1.1. 시행 : 부가가치세법(법률 제11608호), 시행령(대통령령 제24359호), 시행규칙(기획재정부령 제329호)

③ 2013.7.1. 시행 : 부가가치세법(법률 제11873호), 시행령(대통령령 제24638호), 시행규칙(기획재정부령 제355호)

1. (복잡한 단어) 3개 년도의 부가가치세법(위 표의 ①, ②, ③)의 복잡한 단어의 개수를 3개년 별로 구분하여 각각 몇 개인가요?

* 복잡한 단어란 전문가 사이에서만 통용되거나 별도의 정의규정 없이는 그 내용을 바로 알기 어려운 단어, 해당 법에서 규정하는 내용이 다른 법과 차이가 나는 단어 등을 말합니다. 다만, 동일한 단어가 법률, 시행령, 시행규칙에 걸쳐 여러 번 나오는 경우에도 1개로 계산합니다.

① 2012.1.1. 시행 부가가치세법 : 총 개

② 2013.1.1. 시행 부가가치세법 : 총 개

③ 2013.7.1. 시행 부가가치세법 : 총 개

2. (운영 복잡성) 부가가치세법 신고를 위해 신고 서식 등에서 요구되는 정보의 복잡한 정도를 기준으로 아래의 3개년도 부가가치세법에 대해 복잡성이 높은 순서대로 각각 4점, 3점, 2점을 매겨주시기 바랍니다. 단, 신고 서식은 부가가치세법의 별표와 서식을 기준으로 합니다.

① 2012.1.1. 시행 부가가치세법 :

② 2013.1.1. 시행 부가가치세법 :

③ 2013.7.1. 시행 부가가치세법 :

Abstract

To Quantify Performance of Tax Law Rewrite Project

– Focusing on Value-Added Tax Act –

YANG, SOONPIL

Public Administration Studies(Public Policy)

Graduate School of Public Administration

Seoul National University

This study was designed to evaluate the performance of the Tax Law Rewrite Project in Korea, focusing on the VAT act amended in 2013. A survey was conducted in 2015 targeted for tax experts on the VAT amendment. However, the survey was regarded as a subjective evaluation as the questionnaires were answered by tax experts who have professional knowledge on taxation. Given such limitation, this study attempted to quantify the performance of the project by using indexes. Modifying the complexity index developed in the UK, this study measured and compare the complexity of tax laws before and after the project in Korea, and also presented future directions and implication of tax laws.

Performance evaluation was conducted in this study especially on the Rewritten Value-Added Tax Act, which was amended in 2013,

and the Value-Added Tax Act implemented in January 2012 and January 2013, respectively. The complexity index shows that the Rewritten VAT Act scored the highest in the underlying complexity area and gained the lowest in the impact of complexity. The underlying complexity measures external factors, including readability and the number of pages of legal texts while the impact of complexity evaluates compliance costs and the actual impact of law enforcement. It is understood that the Rewritten VAT Act marked higher scores in the underlying complexity since the project had endeavored to rewrite the Act as detailed as possible. At the same time, the project is regarded to achieve its original goal to some extent by receiving lower scores in the impact of complexity. However, it needs to be considered that the complexity index, as a relative value, can be derived from a comparison with other tax laws subject to the survey, and the index explains simply whether the law is complex, but cannot capture how complex the law is.

Aside from the complexity index, this study carried out performance evaluation based on the questionnaires answered by taxpayers on the interpretation of tax laws posted in the Advance Tax Ruling System before and after the amendment to the VAT Act in Korea. As a result, the total number of questionnaires in the system is on the decline, while inquiries on taxable or tax-free issues, deductions of input tax amounts and business transfer are still being asked as frequently as before. The outcome illustrates that despite the Tax Law Rewrite Project, taxpayers still found it difficult to understand those areas in the VAT Act.

The Tax Law Rewrite Project is significant in the sense that the future tax system should become taxpayer friendly not to the tax administration. However, as a result of the performance assessment,

the project did not successfully accomplish the intended purpose. In this regard, this study explored how to improve the process and contents of the project. For instance, the Tax Law Rewrite Project needs to realign the numbering scheme between upper and lower laws and regulations. Also, an exclusive team should be operated on a regular basis for a constant tax reform process. It is needed to develop performance assessment index for the project. In addition, when the project is completed, substantive amendment to tax laws should be considered through tax reform.

keywords : Keyword: Value-Added Tax Act, complexity index, performance assessment, Tax Law Rewrite Project

Student Number : 2015-24519